UNIVERSITE DE RENNES — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT

SUR LES

BÉNÉFICES de l'EXPLOITATION AGRICOLE

THÈSE POUR LE DOCTORAT
(Sciences politiques et économiques)

Présentée et soutenue le 3 Juillet 1926, à 16 heures

PAR

Paul PICQUENOT

Avocat stagiaire à la Cour d'Appel

JURY
Président : M. THÉLOHAN, *Professeur.*
Suffragants : MM. GIRAUD, *Professeur.*
— LEBLANC, *chargé de cours*

RENNES
IMPRIMERIE G. VATAR
—
1926

L'IMPOT SUR LES BÉNÉFICES
DE
L'EXPLOITATION AGRICOLE

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549206_0041

UNIVERSITE DE RENNES — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT

SUR LES

BÉNÉFICES de l'EXPLOITATION AGRICOLE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences politiques et économiques)

Présentée et soutenue le 3 Juillet 1926, à 16 heures

PAR

Paul PICQUENOT

Avocat stagiaire à la Cour d'Appel

JURY
- *Président* : M. THÉLOHAN, *Professeur.*
- *Suffragants* : MM. GIRAUD, *Professeur.*
- — LEBLANC, *chargé de cours.*

RENNES

IMPRIMERIE G. VATAR

—

1926

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

INTRODUCTION

Une des branches les plus importantes de l'activité nationale est constituée par la mise en valeur de la terre. Suivant la nature du sol, les conditions du climat, les facilités de communication et les habitudes locales, l'exploitation agricole porte sur l'élevage du bétail ou sur la culture des céréales, de la vigne, des produits maraîchers, des plantes industrielles.

Les modes d'exploitation diffèrent suivant l'importance des entreprises. A ce point de vue, la France compte surtout des domaines moyens. 48 % des fermes n'emploient aucun salarié; dans les 52 % qui ont recours à la main-d'œuvre, 9.658 entreprises sur 10.000 n'utilisent qu'un à cinq domestiques, 351 emploient de 6 à 50 personnes et une seule dépasse ce chiffre. Pour la superficie, l'enquête officielle de 1882, combinée avec la statistique agricole de la France de 1892, la dernière en date, nous apprend que, sur 10.000 domaines agricoles, on en trouve 268 de moins de 1 hectare, 2.277 de 1 à 10 hectares, 2.899 de 10 à 40 hectares, 4.556 de plus de 40 hectares. Les entreprises inférieures à 40 hectares couvrent plus de la moitié de la superficie totale, exactement 54,44 % (1).

Quelle que soit l'importance de l'exploitation, on est en présence du « faire-valoir direct » lorsque le propriétaire cultive lui-

(1) Truchy, *Cours d'économie politique*, t. I, p. 178.

même avec l'aide de sa famille et au besoin avec le concours de salariés. Ce système présente du reste de grands avantages économiques et sociaux. Le colonat partiaire suppose que la terre est donnée à bail : un partage des produits récoltés intervient entre le métayer, qui apporte son travail, et le propriétaire du fonds, qui fournit, en plus du sol et des bâtiments, une partie du bétail et du matériel. Dans le fermage, le preneur obtient du bailleur le droit d'utiliser les terres et constructions moyennant le paiement d'un prix fortaitaire de loyer.

L'exploitation directe domine très nettement en France, surtout pour les moyens et les petits domaines. Elle représentait en 1914, 74,6 % du nombre total des entreprises et 52,8 % de la superficie cultivée, contre 6 % du nombre et 11 % de la superficie au métayage et respectivement 19,27 et 36,3 % au fermage (1). La prédominance du faire-valoir direct s'est encore accrue depuis la guerre de 1914, par suite du large mouvement d'accession des paysans à la propriété de leurs champs; mais l'absence de statistique empêche de produire aucun renseignement certain.

Le développement de l'exploitation par le propriétaire du fonds a beaucoup gêné l'analyse exacte des profits retirés de la terre. Le premier, Ricardo a distingué nettement la « rente foncière », que le propriétaire tire du capital immobilier qu'il détient « par un fait de nature et de hasard », du bénéfice agricole qui rénumère l'exploitant de sa mise de fonds et de son travail (2).

Au point de vue fiscal, il a fallu attendre la loi du 31 juillet 1917 pour voir imposer le bénéfice agricole de façon expresse, sous la pression des nécessités de l'heure. Et encore l'essai fut si timide, en comparaison de l'effort demandé aux autres assujettis, que de nombreuses protestations s'élevèrent de tous côtés.

---

(1) Truchy, *op. cit.*, t. I, p. 118.

(2) Ch. Bodin, *Principes de Science économique*, 1926, pp. 575 et 599.

Tant que les charges avaient été relativement faibles, les contribuables n'avaient guère prêté attention aux passe-droits faits à certains d'entre eux, par suite d'une impossibilité matérielle de taxation ou en raison d'un intérêt électoral abrité derrière des idées de protection et de traditions historiques. Dès lors que les cotisations frappaient leurs réserves, les assujettis réclamèrent, non sans raison, une plus équitable répartion du fardeau fiscal.

Surtout en matière d'impôt personnel, la moindre injustice se révèle insupportable quand le taux effectif devient un peu élevé et le contribuable se trouve incité à la fraude. M. Germain-Martin l'a fait observer à la Société d'économie politique de Paris : « Le problème fiscal est plus qu'on ne le pense un problème moral » (1) ; M. Truchy ajoute : « Notre conception moderne de la justice fiscale se tire de l'idée d'égalité... La règle générale, à quoi conduit l'idée d'égalité, c'est que tout le monde doit payer l'impôt, sauf le cas d'impossibilité économique certaine » (2). Les hommes politiques, plus près des événements que les théoriciens, sont encore plus catégoriques ; M. Malvy n'a-t-il pas dit à la Commission des finances de la Chambre, dont il était alors président : « Il faut faire payer ceux qui doivent avant de surcharger ceux qui paient » (3).

Les commerçants furent les premiers à lever l'étendard de la révolte, fermant leurs boutiques, tenant des meetings, menaçant de décréter la grève de l'impôt. Cette agitation avait sa raison d'être : les commerçants et les industriels, astreints à la tenue d'une comptabilité, que l'intérêt de leurs affaires les

---

(1) *Economiste français*, 1922, p. 775.

(2) Truchy, *op. cit.*, t. II, p. 298. Dans le même sens : Girault, *Manuel de législation financière*, t. II, p. 337; P. Bodin, *Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite?* 1922, p. 50.

(3) *Œuvre*, 4 février 1926.

oblige à dresser exacte et rigoureuse, constituent pour le fisc une proie facile ; d'ailleurs des pénalités sévères punissent les fraudeurs, dont le nombre diminue à mesure que l'administration développe son corps spécial d'agents vérificateurs.

Les commerçants s'en prirent surtout à l'agriculture, dont les champs allongés au soleil disaient assez toute la richesse et qui ne versait pourtant qu'une faible contribution. Quelques escarmouches avaient déjà eu lieu de 1919 à 1924 (1). L'attaque générale fut déclenchée aussitôt après le vote de la loi du 13 juillet 1925, jugée trop favorable aux cultivateurs. La lutte reprit de plus belle en décembre 1925 lorsque le gouvernement déposa un projet de redressement financier qui relevait les impôts dans des proportions considérables, en ménageant encore les seules contributions rurales. On prétendit que : « en 1925 3 millions de commerçants et d'industriels avaient versé 8 milliards 306 millions d'impôts alors que 8 millions d'agriculteurs n'avaient payé que 82 millions » (2). Affiches, tracts, campagnes de presse (3), démonstrations publiques, rien n'y manqua. Au cri de : « A revenu égal, charges égales », le Parlement fut sommé d'augmenter notablement la cédule des bénéfices agricoles.

Les défenseurs de l'agriculture répliquèrent que le paysan acquitte une somme d'impôts bien supérieure à celle qu'on lui attribue. Ils firent surtout état des aléas de la profession et du régime de taxations qui empêche le cultivateur de tirer de ses produits tout le bénéfice que lui permettrait le jeu de la libre concurrence.

---

(1) *Journal Officiel*, débats, Chambre, 1re séance du 2 juillet 1921, discours de M. Bougère, p. 3121, 2e séance du 18 novembre 1921, discours de M. Doumer, ministre des Finances, p. 4137.

(2) Texte d'une protestation de l'Union des Commerçants de la rue Saint-Honoré, à Paris, *Temps*, 4 et 5 février 1926.

(3) *Temps*, décembre 1925, janvier 1926.

Pour le bien de la paix sociale, un instant troublée par ces luttes stériles, la polémique perdit rapidement son acuité et c'est en toute liberté d'esprit que le Parlement put aborder, le 10 février 1926, la discussion des articles 67, 68 et 69, consacrés, dans le projet de redressement, à l'imposition des profits ruraux. En dépit de l'intervention de MM. Queuille et de Monicault (1), l'accord se réalisa assez vite sur la nécessité d'un remaniement du système législatif pour obtenir de l'agriculture une contribution plus importante aux charges du Trésor.

Les divergences se firent jour à propos du mode de taxation. Sur rapport de M. Lamoureux, au nom de la Commission des finances, la Chambre adopta le 11 février l'imposition du revenu net moyen à l'hectare, tel qu'il résulte, par nature de le 26 février un système tout différent : la commission cantonale (2). Le Sénat, suivant les conclusions de M. Donon, admit le 26 février un système tout différent : la Commission cantonale ne déterminait plus que la valeur locative à l'hectare (3). Les deux assemblées n'acceptant aucun compromis, il fallut disjoindre les articles visant les bénéfices agricoles du projet de redressement, devenu depuis la loi du 4 avril 1926.

La discussion reprit à propos de la loi de budget. La Chambre maintint l'imposition du revenu net et le Sénat l'évaluation forfaitaire. Le conflit menaçant de s'éterniser, M. Raoul Péret, ministre des Finances, dut promettre qu'un texte nouveau serait mis à l'étude dès la rentrée. A cette condition seulement, la disjonction fut acceptée par les deux Chambres et la loi de budget put être votée le 29 avril 1926.

---

(1) *Journal Officiel*, débats, Chambre, 1re séance du 10 février 1926, pp. 639 et 642.

(2) *Id.*, débats, Chambre, 2e séance du 11 février 1926, p. 685.

(3) *Id.*, débats, Sénat, séance du 26 février 1926, p. 275.

La question de l'impôt sur les bénéfices agricoles revêt donc en ce moment un caractère de brûlante actualité. Le seul point qui semble acquis, c'est que le régime en vigueur ne sera pas maintenu. Mais le système du Sénat sera-t-il adopté lors de la reprise des débats, la Chambre imposera-t-elle son point de vue ou verra-t-on une transaction intervenir ? Et surtout les textes proposés par les deux assemblées ne sont-ils pas l'un et l'autre insuffisants et le législateur ne doit-il pas chercher une formule différente de taxation ?

La solution du problème suppose une connaissance approfondie des diverses phases qu'a subies l'imposition des bénéfices agricoles, tant en France qu'à l'étranger. Il ne faut également pas ignorer le mécanisme exact de l'impôt en vigueur, son rendement précis et les critiques qu'on peut lui adresser.

Nous nous proposons d'étudier ces différents points en quatre grandes divisions :

Première partie. — *Notions générales.*
Deuxième partie. — *Système législatif actuel.*
Troisième partie. — *Etude critique.*
Quatrième partie. — *Projets de réforme.*

PREMIÈRE PARTIE

NOTIONS GÉNÉRALES

L'opinion courante de la doctrine enseigne que l'impôt sur les bénéfices agricoles est le fruit d'une conception toute moderne. Certes les profits de l'exploitation rurale ne sont cotisés à une taxe spéciale que depuis la loi du 31 juillet 1917 ; mais dès l'origine ils ont été impliqués dans l'assiette des différents impôts. Cette participation, d'abord confuse, s'est précisée au cours des siècles, à mesure que dans les différents pays la science économique étendait son domaine d'application et que la fiscalité échappait à un empirisme millénaire.

Il convient donc de retracer l'historique de l'imposition des profits agricoles en France et d'esquisser les solutions données par les législations étrangères. La définition précise de la redevance étudiée et les modes d'évaluation du bénéfice imposable ressortiront ensuite très nettement.

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE

Jusqu'à la Révolution française l'impôt sur les bénéfices agricoles se retrouve en fait dans les contributions qui frappent la culture. L'Assemblée constituante supprima toute imposition des profits ruraux. Au cours du XIX[e] siècle, on dégagea une théorie complète qui permit d'aboutir à la loi du 31 juillet 1917.

Section I. — *L'Ancien régime*

Sous la monarchie, les impôts directs devaient frapper tous les revenus, qu'ils soient fonciers ou mobiliers, comme l'indique une déclaration royale faite solennellement à la séance des Notables du 25 mai 1787, sur l'ordre et en présence de Louis XVI : « Il n'est plus permis de penser que celui qui recueille moins doive payer davantage » dit expressément le procureur du roi (1).

Mais en pratique, a-t-on soutenu, l'élément foncier était seul atteint et on ne s'occupait nullement des revenus personnels, qui comprenaient les bénéfices agricoles ; la terre demeurait donc en elle-même la « matière imposable par excellence » (2). C'est que : « la terre s'offrait spontanément à la taxation, tandis

(1) Gaultier de Biauzat, *Doléances sur les surcharges que les gens du peuple supportent en toute espèce d'impôts*, 1788.

(2) Jèze, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 5[e] édition, p. 849.

que la recherche des revenus personnels nécessitait de longs et incertains travaux que ne justifiait pas du reste alors leur peu d'importance relative » (1).

Certes le commerce, l'industrie, les biens mobiliers et les professions libérales ne payaient, en plus de quelques droits corporatifs, que le vingtième d'industrie, le vingtième mobilier ou le vingtième des droits et offices, tous peu élevés (5 % des revenus) et fort mal perçus ; les premiers furent du reste supprimés par édit de 1777 (2). On peut en conclure que l'agriculture supportait presque seule le fardeau fiscal, mais non qu'elle ne payait que des impôts fonciers.

En fait les biens fonds n'étaient cotisés en eux-mêmes que par la *taille réelle*, redevance fort peu répandue, que l'on basait sur la valeur des terres, et par la *dîme*, prélèvement sur les produits du sol fait au profit du clergé (sa valeur annuelle était de 10 millions de livres).

Toutes les autres contributions rurales atteignaient nettement les revenus individuels. Ainsi la *taille personnelle*, comme son nom l'indique, portait sur l'ensemble des facultés de chaque assujetti : dans un tableau de cotisations agricoles perçues en 1784, Necker évalue à 81 millions de livres sur un total de 91 la part des redevances rurales (3). La *capitation*, créée en 1695, était un impôt personnel : la nation se divisait en 22 classes et les contribuables de chaque catégorie étaient astreints au paiement d'une taxe déterminée suivant l'importance de leurs revenus : de ce chef, sur 41 millions, les agriculteurs en devaient

---

(1) Stourm, *Les finances de l'Ancien régime et de la Révolution*, 1885.

(2) Marion, *Les impôts directs sous l'Ancien régime*, 1910, p. 18, note 20, pp. 22, 53, 69.

(3) Necker, *De l'administration des finances de la France*, 1785, p. 249.

21. Les *vingtièmes* formaient un impôt de 5 % portant séparément sur chaque espèce de revenus ; appliqué sérieusement à partir de 1750, le vingtième des biens-fonds rapportait 74 millions, alors que les autres vingtièmes ne produisaient que 2 millions. Les paysans devaient encore les *corvées* individuelles dont ils se rachetèrent à partir de 1786 pour la somme annuelle de 20 millions.

Ce qui aggravait le caractère personnel des redevances rurales, c'était un jeu savant de privilèges, qui entraînait des exonérations analogues aux exemptions à la base de nos fiscalités modernes. Les gros agriculteurs se trouvaient détaxés, les petits étaient surchargés d'autant, car le montant de l'impôt exigé par le trésor étant fixé à l'avance, le fardeau se répartissait entre les assujettis suivant leurs facultés contributives. Ces exonérations étaient très généralisées, comme l'a montré Me Gaultier de Biauzat (1).

La noblesse s'était vu dispenser de la taille personnelle à l'origine, en compensation des charges militaires qui lui incombaient. Mais bientôt la noblesse d'épée ne constitua plus qu'une minorité et, les guerres devenant plus importantes, il fallut faire appel aux artisans et surtout aux roturiers, qui justement payaient la taille sous prétexte qu'ils ne servaient pas sous les drapeaux du roi. L'exemption nobiliaire n'en fut pas moins maintenue, bien qu'elle fût devenue plus criante encore par la multiplication des offices conférant de plein droit la noblesse. Pour la capitation, les privilégiés « se retiraient devant l'intendant pour y être taxés d'office » ; en fait l'intendant se bornait à recevoir la déclaration des intéressés « sans avoir l'impolitesse de la contester, ni même de la contrô-

---

(1) Gaultier de Biauzat, *op. cit.*

ler » (1). N'exploitant pas par eux-mêmes, les nobles ne devaient pas les vingtièmes ; ils étaient évidemment exempts des dîmes et corvées.

Le clergé payait 11 des 81 millions de taille personnelle perçus sur les agriculteurs. Il jouissait ainsi d'un privilège exorbitant, si l'on considère sa richesse immobilière. L'Eglise de France s'était rachetée de la capitation pour la somme modique de 4 millions de livres. Aucun autre impôt direct n'atteignait le clergé.

L'exemption nobiliaire et ecclésiastique n'était du reste que peu de chose à côté de la masse énorme de privilégiés roturiers (2). La dispense complète ou partielle de la taille personnelle était attachée à plus de 40.000 offices qui englobaient les maîtres de poste, les gendarmes en compagnie entretenue, sans parler des concierges, portiers, jardiniers des maisons royales et leurs veuves ! (3)

La culture proprement dite était si lourdement taxée d'impôts directs personnels que Gaultier de Biauzat a pu prouver qu'une livre, soit 20 sols, de produits agricoles acquittait en moyenne plus de 11 sols de redevances. La contribution rurale personnelle atteignait donc le taux fantastique de 55 % du revenu brut (4). Dans ces conditions on comprend les protestations qui s'élevaient des campagnes vers 1789, en dépit du mystère profond dont la monarchie avait su entourer les matières de finances (5).

---

(1) Stourm, *op. cit.*, pp. 55 et 56.

(2) Marion, *op. cit.*, p. 8.

(3) Stourm, *op. cit.*, p. 43.

(4) Gaultier de Biauzat, *op. cit.*, p. 7. Le revenu net devait être imposé au taux de 30 à 35 %.

(5) Gomel, *Les causes financières de la Révolution*, p. 83.

Section II. — *La Révolution française*

La fiscalité écrasante et arbitraire de l'Ancien régime avait été le fourrier de la Révolution. L'Assemblée constituante chercha à baser les nouvelles contributions sur une théorie rationnelle qui les fît échapper aux défauts du système aboli. Les doctrines physiocratiques de Quesnay et de son école avaient pénétré depuis longtemps les milieux économiques et financiers ; elles s'offraient en première ligne à l'attention du législateur. On les retint sans discussion et leur influence fut d'autant plus grande qu'elles servaient les vues politiques et sociales du moment.

La prééminence des biens fonciers sur toutes les autres richesses fut donc admise, l'agriculture constituant seule un travail productif en dehors duquel tout effort était stérile. On déclara que le produit net de la terre, c'est-à-dire l'excédent des recettes sur les dépenses de production, ou avances agricoles (1), constituait l'unique revenu effectif des différentes classes de la société (2). Les artisans et les agriculteurs ne trouvaient dans leur métier qu' « une subsistance et un profit honnête » (3). Les propriétaires seuls recueillaient un revenu réel, résultant de la puissance créatrice de la terre : « Le revenu net, avait dit Turgot, c'est la part du propriétaire au delà de celle du cultivateur, c'est celle que le cultivateur donne au propriétaire pour avoir le droit de cultiver son champ » (4).

Cette théorie entraînait, au point de vue fiscal, une consé-

---

(1) Séligman, *Théorie de la répercussion et de l'incidence de l'impôt*, traduction Louis Suret, 1910, p. 177.

(2) Gide et Rist, *Histoire des doctrines économiques depuis les physiocrates jusqu'à nos jours*, 1920, p. 13.

(3) Quesnay, *Encyclopédie, article : fermier*, 1756.

(4) Turgot, *Plan d'un mémoire sur les impositions en général, sur l'imposition territoriale en particulier et sur les projets de cadastre*

quence logique : le produit net de la terre, donnant seul un revenu disponible, devait supporter seul le poids de l'impôt. Dans cet esprit l'Assemblée créa l'impôt foncier par la loi des 23 novembre-1er décembre 1790, en précisant que « le prix moyen des fermages est le véritable produit net dans lequel il ne faut pourtant point comprendre l'entretien des bâtiments nécessaires à l'exploitation et dont il faut aussi déduire le loyer ou l'avance des bestiaux dans les pays où ils sont fournis par le propriétaire du fonds ».

L'impôt foncier fut la pièce maîtresse du système fiscal; on lui demanda les quatre cinquièmes des ressources de l'Etat, soit 240 millions, sur les 300 millions auxquels Lavoisier évaluait les facultés contributives du pays.La propriété foncière était taxée au sixième de son revenu, soit 16,66 % (1). Il faut ajouter à ce chiffre les centimes additionnels prévus pour les communes et les départements par la loi du 28 pluviôse an VIII, qui vise du reste tous les impôts directs.

La situation est l'inverse de ce qu'elle était sous l'Ancien régime. Tout impôt personnel a disparu, le bénéfice agricole n'est plus taxé; il ne reste qu'une contribution réelle basée sur la valeur locative des propriétés. D'autre part ce n'est plus l'exploitant qui est atteint, c'est le propriétaire foncier.

Le 23 novembre 1790 le législateur n'avait posé que le principe de l'impôt foncier ; le 3 frimaire an VII il établit les bases d'application pratique. « Le revenu net imposable » (article 2 de la loi) continue d'être « ce qui reste au propriétaire, déduction faite sur le produit brut des frais de culture, semences, récolte et entretien » (article 3). Le produit brut des terres labourables, de même que celui des principales na-

---

(1) Allix, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 4e édition, p. 463.

tures de culture, est déterminé par des répartiteurs qui forment l'année commune en se basant sur une période de quinze années, moins les deux plus fortes et les deux plus faibles (articles 56 et suivants).

La loi du 3 frimaire an VII ne donnant aucune précision sur les frais de culture, de semence, etc..., même dans les articles 57, 61 et 62 relatifs au mode d'évaluation du revenu net imposable, on en a conclu qu'elle entendait taxer l'ensemble des produits de la terre, c'est-à-dire la rente du sol et les bénéfices de l'exploitation agricole : suivant les principes du droit fiscal, disait-on, les frais de culture ne sauraient comprendre la rémunération du travail de l'exploitant, ni l'intérêt des capitaux engagés dans l'entreprise. Ce système revenait donc subitement au régime d'avant 1789, avec cette différence toutefois que c'était le propriétaire et non plus le fermier qui payait l'impôt tant réel que personnel, comme l'a soutenu le Ministre des Finances à la tribune de la Chambre dans les séances des 15 et 20 octobre 1908(1).

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt sieurs Delpech et autres, en date du 28 juillet 1911 (2), semble abonder dans le même sens. La Commission départementale de l'Aude avait approuvé le tarif d'évaluation établi en 1907, lors de la révision de l'ancien cadastre de Narbonne. La décision fut annulée pour excès de pouvoir, parce que « les classificateurs ne s'étaient basés que sur la valeur locative des propriétés, telle qu'elle résultait des baux en cours ». On en déduisit que le Conseil d'Etat avait voulu tenir compte non seulement de la rente du sol, mais encore du bénéfice agricole. En fait l'arrêt ne vise que le mode de détermination du produit brut qui, selon l'article 56 de la loi du 3 frimaire an VII, devait être calculé sur le revenu net moyen

---

(1) *Journal Officiel*, débats, Chambre, séances des 15 et 20 octobre 1908.
(2) *Bulletin des Contributions directes et du cadastre*, 1912, p. 16.

des quinze années antérieures et non sur la valeur locative actuelle . Les conclusions du commissaire du gouvernement ne laissent aucun doute à cet égard. Il n'est donc pas exact que la jurisprudence ait assujetti à l'impôt foncier les bénéfices de l'exploitant.

D'ailleurs le Recueil méthodique des lois, décrets, règlements, instructions et décisions sur le cadastre de la France, de 1811, qui a force impérative depuis les lois des 23 septembre 1814, article 16, 28 avril 1816, article 29 et 25 mars 1817, article 49, déclare expressément, dans son article 324, que les frais de culture comprennent « l'intérêt de toutes les avances premières nécessaires pour l'exploitation, telles que les bestiaux, ...l'entretien des instruments aratoires, ...les salaires des ouvriers, les salaires ou bénéfices du cultivateur qui partage et dirige leurs travaux, l'entretien et l'équipement des animaux qui servent à la culture et les renouvellements d'engrais lorsqu'il est nécessaire d'en acheter » (1).

Ainsi il paraît bien établi que la loi du 3 frimaire an VII ne mettait à la charge des propriétaires qu'un impôt foncier dans lequel n'étaient pas comptés les bénéfices du fermier.

L'exploitant se trouvait donc exempt de toute contribution professionnelle, même de la patente. Cet impôt, créé par le décret des 2-17 mars 1791, en remplacement des droits de maîtrise et de jurande, frappait principalement le commerce et l'industrie. Mais, en vertu de la loi du 1er brumaire an VII, il atteignait également les autres professions non comprises dans les exceptions déterminées par la loi (2). La jurisprudence du Conseil d'Etat a toujours considéré les cultivateurs comme ren-

---

(1) *Recueil méthodique des lois, décrets, règlements, instructions et décisions sur le cadastre de la France,* 1811.

(2) *Recueil officiel des contributions directes. Nouveau code des patentes,* 1844, p. 1.

trant dans les exemptions prévues (1). Ainsi se préparait le régime moderne qui, sous l'influence de la mobilisation des fortunes, devait frapper lourdement les bénéfices commerciaux et détaxer les profits des cultivateurs.

Section III. — *Du XIX^e^ siècle à la loi du 31 juillet 1917*

A côté des vieilles contributions que l'on maintient, apparaissent dès 1848 de nombreux projets de réforme qui ne doivent aboutir qu'en 1917.

A) — *Vieilles contributions.* — L'impôt foncier resta basé sur le revenu net du propriétaire qui l'acquittait, en dépit des changements survenus dans le mode d'application : création du cadastre (loi du 15 septembre 1807) ; séparation, par la loi du 29 juillet 1881, des revenus respectifs des propriétés bâties et des propriétés non bâties ; transformation, par la loi du 8 avril 1890, de l'impôt foncier bâti en impôt de quotité, après une évaluation générale ordonnée par un texte législatif du 8 août 1885 ; enfin nouvelle évaluation des propriétés non bâties (loi du 31 décembre 1907) et modification, pour ces immeubles, de la contribution qui d'impôt de répartition devint impôt de quotité (loi du 29 mars 1914).

En ce qui concerne la patente, l'exemption accordée antérieurement aux cultivateurs par la jurisprudence fut expressément confirmée par la loi du 25 avril 1844 (article 13 § 4) (2).

Plus tard un texte du 18 mai 1850 apporta une restriction à ce principe d'exonération et déclara imposable à la patente l'exploitant qui transformait ses récoltes ou ses fruits « au moyen

---

(1) *Nouveau code des patentes, op. cit.*, p. 16.
(2) *Id.*, p. 15.

d'agents chimiques, de machines ou instensiles autres que ceux servant aux travaux habituels de l'agriculture » (1).

Mais ces dispositions ont été abrogées par une loi du 27 juillet 1870 et depuis, l'exemption de patente resta acquise au bénéfice agricole proprement dit (article 17 de la loi du 15 juillet 1880).

B) — *Projets d'impôts sur les bénéfices agricoles.* — 1° *Principe.* — L'exploitant, assujetti seulement, comme tous les autres Français, aux contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres et à quelques taxes assimilées, ne payait qu'une somme d'impôt très disproportionnée avec l'importance de ses revenus, surtout lorsque le perfectionnement des méthodes agricoles et le développement des moyens de communication eut accru dans des proportions considérables le produit net de la culture et de l'élevage.

Les besoins croissants du Trésor exigeaient d'autre part, en cette matière comme dans les autres, des remaniements profonds pour remédier au manque de coordination et aux lacunes de taxation du système en vigueur, défauts graves que ne rachetaient pas d'indiscutables qualités de discrétion (2). La conception purement individualiste soutenait que l'impôt, même personnel, devait s'en tenir autant que possible aux signes extérieurs de la richesse et se distribuer entre les contribuables suivant les règles de la répartition, sans que les diverses taxes se rattachent à un plan d'ensemble. A cette doctrine on opposa de bonne heure une conception sociologique qui supprimait en principe toute contribution réelle, groupait les redevances personnelles en un système logique et interdépendant et asseyait ces cotisa-

---

(1) Lemercier de Jauvelle. *Répertoire général des contributions directes,* 4e édition, p. 418.

(2) Truchy, *Le système des impôts directs d'Etat en France, Revue d'économie politique,* t. XIV, p. 948 et t. XV, p. 346.

tions sur le revenu vrai directement constaté ; on prévoyait un régime d'exemptions à la base et des atténuations pour charges de famille. La quotité était seule admise ; les taux variaient suivant la nature des revenus et obéissaient à un tarif progressif (1).

2° *Applications.* — *a*) *De* 1848 *à* 1883. — Les théories nouvelles eurent leur répercussion au parlement (2) et, dès 1848 (Moniteur universel du 24 août 1848), fut déposé un projet Goudchaux, audacieux pour l'époque, qui créait un impôt de superposition sur tous les revenus mobiliers, dont les bénéfices agricoles, avec dégrèvement à la base. M. Lempereur reprit l'idée en présumant le revenu des cultivateurs égal au vingtième de leur capital d'exploitation; le taux était de 10 % (1848).

Après une longue période d'oubli, la proposition Rouveuvre, déposée le 4 juillet 1871, porte sur un impôt cédulaire de superposition à taux progressif, avec déclaration de l'assujetti. Un impôt temporaire sur l'ensemble des revenus est proposé à l'Assemblée nationale par M. Langlois, le 5 septembre 1871 ; les profits des cultivateurs sont taxés au titre des revenus du capital (20 %) ou du travail (5 %) suivant l'importance des exploitations ; le déclarant est astreint à la tenue d'une comptabilité contrôlée par une commission cantonale.

La proposition Hèvre et Bamberger du 12 janvier 1872 crée aussi un impôt global de superposition, à taux progressif. Les revenus de la culture sont assimilés à ceux de l'industrie.

b) *De* 1883 *à* 1907. — A mesure que les années s'écoulent l'imposition des revenus agricoles revêt un caractère de pressante actualité ; propositions et projets se succèdent, tous très

---

(1) Lhomme, *Anciens et nouveaux impôts directs*, 1925.

(2) Perségol, *L'impôt sur les bénéfices agricoles*, 1919, p. 74.

complets et bien étudiés ; ils ne visent plus à compléter le système en vigueur : ils tendent à le remplacer en entier.

Le 25 janvier 1883, M. Ballue présente un projet de commission imposant les bénéfices ruraux au titre des revenus du travail dans un plan complet d'impôts cédulaires : le produit net est réputé égal au quart du prix de bail, étant donné la crise agricole du moment ; le taux atteint 2,50 %. M. Marion propose également le 15 décembre 1883 de frapper les revenus du travail, dont les bénéfices agricoles, d'un prélèvement de 0,50 % ; il est prévu des exonérations et un forfait basé sur 100 francs par hectare de culture pour les propriétaires récoltants et sur la moitié du fermage pour les autres redevables.

Le projet Peytral (30 octobre 1888) délimite nettement les profits de la culture et les classe parmi les revenus du travail dans un plan d'impôt synthétique sur le revenu global déclaré, avec contrôle par des commissions; le taux est de 0,50 % avec exemption de 2.000 francs et abattement jusqu'à 4.000 francs.

Le 5 mai 1894, M. Goblet propose un impôt cédulaire de superposition sur les revenus. Les bénéfices agricoles, soumis à une déclaration annuelle, contrôlée par des jurys d'évaluation, profitent d'une exonération totale de 2.000 francs; ils sont taxés à 0.25% : en cas de métayage l'exploitant est frappé au taux de 0,25 % et le propriétaire, au taux de 0.50 %.

Une commission extra-parlementaire, composée de financiers, fut réunie en 1894 par M. Poincaré, ministre des Finances, pour étudier les nombreuses propositions d'impôt sur le revenu déposées à la tribune de la Chambre. Des expériences furent faites dans plusieurs départements et on aboutit à un projet d'impôt global de remplacement, avec discrimination par catégories. Les profits du cultivateur étaient compris dans les revenus mixtes résultant du capital et du travail (cédule D), comme les bénéfices commerciaux et industriels; la base d'imposition

n'était que la moitié de la valeur locative cadastrale, étant donné la crise persistante que traversait l'agriculture. Mais le taux était de 4 % et il n'y avait aucune exemption à la base.

Dans le projet de budget pour 1897, M. Doumer remplace les contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres par un impôt général et progressif sur le revenu. Les grosses entreprises agricoles sont soumises à une déclaration contrôlée; les autres sont taxées d'après leur valeur locative.

Le 16 mars 1896, le projet Berteaux, qui complète le précédent, instaure un impôt cédulaire dégressif, avec exemption au-dessous de 1.250 francs. Les bénéfices agricoles (cédule E) sont déclarés par l'assujetti ou évalués par une commission ; un abonnement de cinq ans est possible.

M. Guillemet, le 30 mai 1896, pose le principe du forfait basé sur le cinquième du prix de fermage; le propriétaire exploitant est imposé sur son capital. Une seconde proposition Guillemet du 25 octobre 1898 laisse à une commission cantonale le soin de taxer l'exploitation directe d'après le cours notoire des baux.

Le casier fiscal apparaît le 12 décembre 1898 avec le projet de M. Klotz qui supprime les vieilles contributions et crée un impôt général sur le revenu en se basant sur les signes extérieurs de la richesse. Les profits de la culture sont classés dans les revenus mixtes pour le propriétaire exploitant et dans les gains du travail pour le fermier; les premiers subissent le taux général, variable chaque année, abaissé d'un quart; aux seconds on n'applique que la moitié de ce taux.

Le rapport Caillaux, du 10 mars 1899, sur la proposition Merlou, accepte un impôt mixte sur le capital et le revenu; en plus des exemptions ordinaires on trouve des abattements jusqu'à 10.000 francs. Le bénéfice agricole est dissocié entre la cédule des revenus mixtes frappée du taux de 2 % et celle des capitaux actifs, qui taxe à 1 % le capital d'exploitation.

Le 15 mai 1899, M. Rose dépose un projet de loi frappant de 2.50 % tous les capitaux, la matière imposable étant déterminée par estimation administrative.

Un projet Caillaux du 17 avril 1900 reprend le projet Klotz de 1898. En matière agricole il adopte un forfait égal en principe au montant de la rente foncière.

M. Magniaudé, dans son projet du 15 janvier 1903 modifié le 5 juillet 1906, crée un impôt synthétique sur les revenus déclarés; mais la contribution est basée sur la déclaration de bonne foi. C'est la taxation par soi-même, pure naïveté sans rendement pratique.

Le projet Merlou de 1899 est repris le 11 juin 1903 dans une proposition Maujan. La distinction des capitaux et des bénéfices subsiste; mais, pour éviter une double taxation, le propriétaire paie seulement sur son capital d'exploitation et le fermer, sur ses revenus. La taxation des capitaux devait disparaître dans une nouvelle proposition du 26 mai 1904.

M. Rouvier s'en tient à l'état de choses du moment. Il projette seulement le 16 juin 1903 une taxe personnelle pesant sur la nation, répartie en 35 classes, d'après l'ensemble des facultés et une taxe sur le loyer d'habitation; le taux est de 1.50 % dans les deux cas. Le revenu agricole est atteint indirectement comme il l'était depuis 1791 par la contribution personnelle-mobilière, les taxes assimilées, etc...

Un nouveau projet Maujan du 2 juillet 1906 frappe les produits nets de la culture comme revenus mixtes (cédule B) dans un système d'impôt personnel et progressif sur les revenus et les capitaux improductifs. La déclaration est supprimée.

M. Malvy dépose le 22 juillet 1906 un projet d'impôt global sur le revenu qui comprend les profits ruraux. Il est prévu une déclaration, contrôlée par des commissions cantonale et d'arron-

dissement. Il y a des abattements et un taux variant de 0,50 à 12 %.

c) *De* 1907 *à* 1917. — Le 7 février 1907, M. Caillaux, Ministre des Finances, propose à la Chambre un impôt spécial sur chaque espèce de revenu, en tout sept cédules, et un impôt général sur l'ensemble des revenus pour contrebalancer la non-proportionnalité sociale des impôts indirects (1). Ce système de remplacement s'inspire de l'*income-tax* anglais pour la discrimination des revenus et de l'*einkommensteuer* allemand quant à l'impôt global (2).

Les bénéfices agricoles constituent la cinquième cédule. Ils sont évalués forfaitairement comme égaux à la valeur locative cadastrale des propriétés foncières non bâties, c'est-à-dire aux quatre cinquièmes de la rente du sol. Le taux se monte à 3.50 % et on trouve à la base une déduction générale de 1.250 francs. Le rendement prévu est de 21 millions.

Les profits ruraux forment aussi un élément de l'imposition globale sur le revenu. Pour ce dernier impôt, les redevables sont répartis en 35 classes suivant l'importance totale de leurs gains et bénéfices et ils sont cotisés d'après un tarif progressif : 10 francs pour la première classe (de 5.000 à 5.500 francs), 3.500 francs pour la trente-quatrième (95.000 à 100.000 francs), puis 4 % du revenu, au-dessus de 100.000 francs (35e classe).

Après plusieurs rapports de M. Renoult (3), la Chambre vota le 9 mars 1909 un texte assez éloigné du projet primitif, au moins en ce qui concerne les impôts cédulaires. Si le bénéfice agricole ne dépasse pas 12.000 francs, les premiers 1.250 fr. sont exemptés; de 1.251 à 2.000 francs, on réduit la matière

---

(1) Allix, *op. cit.*, p. 448.
(2) Voir pp. 29 et 32.
(3) *Journal Officiel*, annexes Chambre, 1909, n° 1053, rapport Renoult.

imposable des deux tiers, d'un tiers de 2.001 à 3.000 francs. De toute façon, à la suite d'un amendement Linthilac, le forfait n'est égal qu'à la moitié de la valeur locative jusqu'à 5.000 francs et aux deux tiers au-dessus de 5.000 francs. Le taux est ramené de 3.50 % à 3 %. Les terrains d'agrément sont cotisés.

Le Sénat voulut échelonner la réforme pour limiter le bouleversement financier qu'il craignait. C'est pourquoi le rapport de M. Aimond ne fut déposé que le 27 novembre 1913; il vint en discussion le 20 janvier 1914. Après avoir refusé toute innovation profonde, la Haute Assemblée vota néanmoins l'impôt général sur le revenu comme impôt de superposition. La nouvelle contribution fut incorporée à la loi de finances du 15 juillet 1914. La mise en application était prévue pour le 1er janvier 1915; en raison de l'état de guerre, elle fut renvoyée au 1er janvier 1916 par la loi du 26 décembre 1914. Les profits ruraux étaient taxés d'office comme élément d'imposition sans que l'évaluation puisse dépasser la demi-valeur locative cadastrale.

Le 27 juillet 1916, le Sénat, sur rapport de M. Perchot, reprit la discussion des impôts cédulaires. Le forfait des bénéfices agricoles, après amendement de M. Touron, fut ramené, le 30 novembre 1916, à la demi-valeur locative cadastrale, même au-dessus de 5.000 francs, suivant l'esprit de l'impôt général sur le revenu voté le 15 juillet 1914; le taux était de 3 %.

Voulant couper court aux lenteurs du Sénat, le Ministre des Finances, M. Ribot, demanda à la Chambre, en mars 1917, de supprimer définitivement les vieilles contributions pour la part de l'Etat, et de les remplacer par les différents impôts cédulaires en modifiant quelque peu les dispositions arrêtées en 1909 et pendantes devant le Sénat. Sur rapport de M. Dumesnil, en date du 16 juillet 1917, la réforme fut votée facilement. Pour les bénéfices agricoles le forfait reste égal à la demi-valeur locative cadastrale telle qu'elle résulte des évaluations faites par appli-

cation de la loi du 31 décembre 1907. Le cultivateur peut du reste demander la taxation sur son revenu réel s'il y trouve avantage. On maintient le système antérieur d'abattements et de déductions; mais le taux est élevé à 3.75 %. Le rendement prévu n'est que de 5 millions.

M. Perchot, rapporteur du Sénat, conclut le 27 juillet à l'adoption du texte de la Chambre et, le 31 juillet 1917, fut votée la loi, encore en vigueur dans son principe, qui renouvelle tout notre système fiscal; les bénéfices agricoles font l'objet des articles 16 à 22. A la place des « quatre vieilles » supprimées pour l'Etat, mais non pour les départements et les communes, s'érige un système complet d'impôts cédulaires sur les revenus comprenant la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties, l'impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, l'impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et la redevance proportionnelle des mines.

CHAPITRE II

LÉGISLATIONS ÉTRANGÈRES

Pour bien comprendre la théorie des bénéfices agricoles et surtout le système législatif français, il est indispensable de compléter les notions historiques que nous avons dégagées par l'étude des législations étrangères qui ont le plus contribué à la formation du droit financier des exploitations rurales. A ce point de vue les institutions de la Grande-Bretagne, de la Belgique, de l'Italie, de l'Allemagne, de l'Autriche, du Japon, des Pays-Bas et de la Russie sont particulièrement intéressantes.

A) — *Grande-Bretagne.* — L'*income-tax* anglais, créé par Pitt en 1798, frappe séparément les différentes sources de profits ; il s'y ajoute depuis 1910, une *supertax* sur les revenus globaux supérieurs à 2.000 livres. Tandis que la cédule A vise les propriétaires fonciers, la cédule B est relative aux « revenus provenant de l'occupation de toutes terres, maisons, tenures et héritages existant dans le Royaume-Uni » (article 2, act du 28 juin 1853).

Le fermier doit déclarer au fisc son prix de fermage. L'impôt serait du reste plus facile à établir si la déclaration était faite par le bailleur, car 400 propriétaires possèdent à eux seuls 16 % du sol et 53 % des terres n'appartiennent qu'à 4.217 capitalistes; les fermiers étant au contraire très nombreux, beaucoup échappent à la surveillance des agents de la Couronne.

D'après le prix de fermage déclaré, on évalue forfaitaire-

ment les bénéfices de l'exploitation agricole. Le rapport fut jusqu'en 1894 de la moitié en Angleterre, du tiers en Ecosse et en Irlande, puis le tiers s'appliqua à tout le royaume ; les lois des 23 décembre 1915 et 19 juillet 1917 ont porté le forfait au prix même de location; il en est le double depuis 1918.

Si le fermier n'a pas atteint les profits présumés par la loi, il peut, d'après une loi de 1851, se faire cotiser sur son bénéfice réel; on l'inscrit alors à la cédule D des professions industrielles et commerciales et sa déclaration est contrôlée par une commission d'experts. Mais en fait le forfait est si faible que les cultivateurs recourent très rarement à la taxation sur le revenu net.

L'impôt comporte un système très large d'exemptions à la base (135 livres pour un célibataire, 225 pour un homme marié). Le taux commun à toutes les cédules était de 1 sh. 2 d. par livre-sterling avant 1914; il s'est élevé à 3 sh. en 1915, 5 sh. en 1916 et 6 sh. en 1918; on l'a rabaissé à 5 sh. en 1923 et 4 sh. 6 en 1924. Le produit ne représente que 7 % du rendement total de l'income-tax (1).

B) — *Belgique et Roumanie.* — La Belgique possède également un impôt cédulaire agricole basé sur le forfait; mais il ne forme que l'accessoire de l'impôt global sur le revenu. D'ailleurs les règles suivies apparentent complètement au régime français, ce système très rationnel qui ne remonte qu'à la loi du 29 octobre 1919 et à l'arrêté royal du 7 mars 1924 (2).

Le régime roumain, en date du 1er avril 1921, est également basé sur le forfait français (3).

---

(1) Girault, *Manuel de législation financière*, t. II, p. 343.

(2) *Bulletin de statistique et de législation comparée*, juillet 1924, p. 121.

(3) Lazeano, *La nouvelle réforme fiscale en Roumanie*, 1921. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, juillet et septembre 1925.

C) — *Italie.* — La législation italienne, réformée par les décrets royaux des 2 novembre 1919 et 22 avril 1920 (1), opère, comme l'income-tax anglais, la discrimination des différents revenus dans l'*imposta sui redditi della richezza mobile.* Un impôt global accessoire couronne le système depuis le décret royal du 30 décembre 1923 (2).

La cédule B des revenus mixtes frappe les bénéfices du commerce, de l'industrie et de l'agriculture au taux de 12 %; les propriétaires exploitants, exemptés comme peu nombreux par l'article 9 de la loi du 24 août 1877 sur les richesses mobilières, sont cotisés à ce titre depuis un décret royal du 4 janvier 1923 (3).

Il est prévu une exemption de 1.200 lires et des déductions à la base. Le contribuable fait seulement une déclaration de son « revenu net approximatif », ce qui entraîne une fraude éhontée (environ 50 %).

Les bureaux des contributions statuent au mieux d'après l'évaluation effectuée tous les quatre ans par des commissions locales que dirige un fonctionnaire du trésor. Les litiges réglés en première instance par une commission cantonale sont tranchés en appel par une commission provinciale où la majorité appartient aux représentants des assujettis. Le fisc se trouve donc désarmé, même en matière contentieuse.

Les métayers et colons partiaires sont assujettis sans déclaration à la cédule E. Leurs revenus paient un impôt proportionnel au principal de la contribution foncière acquittée l'exercice précédent par le propriétaire. Par suite le bailleur doit indiquer chaque année en faisant sa déclaration le nom de ses

---

(1) *Bulletin de statistique et de législation comparée,* juillet 1920, p. 139; août 1920, p. 461.

(2) *Id.,* mai 1924, p. 946.

(3) *Id.,* 1er sem., 1923, p. 362.

métayers, les terres qu'ils exploitent et le montant de l'impôt foncier qu'il a acquitté durant l'exercice antérieur au titre de ses diverses parcelles.

D) — *Allemagne.* — Les lois du 29 mars 1920 ont réalisé la centralisation financière du Reich. Les *länder* ou pays perdent toute indépendance fiscale et doivent appliquer à la place de leurs anciennes contributions, outre l'impôt sur le capital, *erganzüngsteuer*, l' « impôt d'Empire sur le revenu », calqué littéralement sur l'*einkommensteuer* prussien, qui date de la loi du 24 juin 1821. La loi du 10 août 1925 a perfectionné le système en vigueur (1).

Il s'agit d'un impôt synthétique sur le revenu global atteignant l'ensemble des facultés du contribuable sans rechercher la provenance des différents revenus, comme dans les systèmes anglais, belge et italien. Les bénéfices agricoles forment un élément de taxation au même titre que les autres profits.

L'exploitant n'est pas tenu d'avoir une comptabilité, mais il doit déclarer les bases détaillées de son revenu net, déduction faite d'une exemption de base de 3.000 *rentenmarks*, des réductions prévues pour charges de famille, et du montant de frais déterminés (primes d'assurances, impôts, intérêts des emprunts, amortissement et entretien du matériel, etc). Il est tenu d'indiquer la valeur en argent de tous les fruits de son entreprise, même de ceux qu'il a consommés avec sa famille, ce qui aboutit à des complications extrêmes qui favorisent la fraude.

La déclaration est contrôlée par deux *veranlagungs-kommissionnen*. La première, « commission d'évaluation préalable » existe dans chaque commune; elle est formée de membres élus,

---

(1) Michel, *Le régime fiscal de l'Allemagne contemporaine*, 1923. *Bulletin de statistique et de législation comparée*, mai 1925, p. 787, octobre 1925, p. 578.

présidée par le maire. Son rôle est de recueillir des renseignements très détaillés (par exemple : nombre de vaches, valeur marchande de chacune, quantité de foin dépensée pour les nourrir, frais éventuels de vétérinaire, poids du lait produit, consommé, vendu, etc.); l'inquisition fiscale est poussée à un degré inimaginable. Une « commission d'assiette » fonctionnant au chef-lieu du cercle et dirigée par un agent du pouvoir central fixe le montant de chaque cotisation suivant un taux progressif; l'imposition est, du reste, souvent arbitraire. On s'efforce de restreindre la fraude en appliquant aux dissimulations découvertes des amendes très élevées. Un recours est toujours possible devant des commissions spéciales d'appel.

E) — *Autriche.* — Le régime fiscal autrichien accentue le système de l'Allemagne. Le cultivateur est astreint, comme les autres assujettis, à la tenue d'une comptabilité rigoureuse. La consommation familiale est un revenu, de même que les frais généraux de la résidence personnelle : « si le salaire des ouvriers est une charge à déduire du revenu net, les gages d'une cuisinière ne peuvent être défalqués ».

Par suite du peu de capacité de l'administration, la fraude est presque aussi développée qu'en Italie.

La loi a donc dû autoriser le fisc à baser pratiquement son évaluation sur des signes extérieurs : nombre de chevaux, quantité de blé vendu, etc.

F) — *Japon.* — L'empire nippon ignore complètement l'impôt global sur le revenu, même à titre accessoire. Par contre une contribution, remaniée en 1920, porte depuis 1887 sur les diffrentes sortes de profits (1).

---

(1) Algard, *Revue de science et de législation financières,* 1er trimestre 1926, p. 97.

Les bénéfices agricoles sont cotisés dans une catégorie n° 3 avec les traitements, les coupes de forêts, etc. Le paysan doit déclarer le revenu net moyen de ses rizières et cultures diverses pendant les trois années précédentes; l'impôt est donc triennal. Les déductions autorisées se bornent aux achats de semences, d'œufs, de vers à soie et d'engrais, aux frais d'entretien, au prix du loyer et au montant des salaires. L'assujetti possède, en pratique, un carnet comptable que l'administration ne parvient pas toujours à vérifier scrupuleusement. Un abattement à la base jusqu'à 12.000 *yen* de revenu et un caractère de progressivité complètent le régime.

Si l'exploitation n'a pas été cultivée, on frappe le propriétaire d'après le profit des entreprises voisines. Les superficies réservées à l'agriculture étant proportionnellement très restreintes, on veut éviter l'abandon de la plus petite parcelle de terrain.

G) — *Pays-Bas.* — La Hollande admet un régime très spécial. Elle dissocie les deux éléments du bénéfice agricole, le travail et le capital d'exploitation. Le travail est taxé au titre des revenus professionnels visés par la loi du 2 octobre 1893.

Le capital comprend les chevaux, le bétail, les véhicules, les machines et instruments aratoires. Le revenu agricole est évalué à 4 % du capital engagé si celui-ci dépasse 13.000 florins, déduction faite des « pertes, dettes, rentes à servir, frais d'entretien et des réparations »; pour les capitaux empruntés on prend comme pourcentage le taux d'intérêt convenu entre les parties. Le profit dégagé est frappé différemment suivant son importance, au même titre que la rente foncière, par l'impôt sur la fortune du 27 septembre 1892.

H) — *Grèce, Espagne, Tunisie.* — Ces trois systèmes absolument identiques basent leurs impositions sur divers signes extérieurs et rappellent ainsi de loin le régime des Pays-Bas.

En Grèce une commission communale établit le produit brut total des terres de la commune, puis elle divise cette somme par le nombre de bêtes de labour. On obtient ainsi un quotient qui représente une « part de produit » par animal : le propriétaire est frappé suivant le nombre de têtes qu'il possède. La loi du 3 janvier 1919 établit bien l'imposition d'après le revenu net, mais ce système n'a pu encore être appliqué.

En Espagne et en Tunisie, il existe également une taxe par cheval, mule, cep de vigne, pied d'olivier, etc... (1)

I) — *Russie.* — Le décret du 26 octobre 1917 et le code agraire soviétique du 19 février 1918 suppriment tout droit de propriété foncière et prescrivent la confiscation intégrale des terres au profit de l'Etat. En principe la culture doit être collective sous la surveillance des soviets locaux qui prélèvent une part en nature pour les besoins de la nation. Mais, depuis 1921, chaque paysan peut recevoir en dépôt, sa vie durant, « autant d'hectares qu'il peut en exploiter avec ses forces physiques jointes à celles de sa famille » (2).

La seule condition est le paiement d'un impôt direct unifié par hectare de champ ou par tête de bovin. La contribution est la même pour tous les assujettis, mais varie d'année en année avec les besoins du trésor (339 roubles en 1922, 270 en 1925) (3).

Les cultivateurs possédant des machines agricoles sont cotisés en outre à l'impôt général sur le revenu.

L'impôt est en fait très lourd. Les retardataires sont punis d'amende et de prison (4).

---

(1) Labiche, *Les baux ruraux et la question agricole en Espagne*, 1920.

(2) *Bulletin de statistique et de législation comparée*, 1er sem. 1920, p. 227, 1er sem. 1924, p. 591.

(3) *Bulletin de la Société de législation comparée*, avril-juin, 1925.

(4) *Economiste français*, 12 et 26 septembre 1925.

CHAPITRE III

DÉFINITION

Que conclure des renseignements que nous fournissent l'histoire et le droit comparé ?

A) — *Conceptions erronées.* — 1° « *Economies* ». — Au point de vue des principes, le bénéfice de l'exploitation agricole n'a jamais été restreint au montant des économies que réalise le cultivateur, déduction faite de son entretien et de celui de sa famille, ainsi que de l'amortissement de son capital d'exploitation.

L'assimilation du bénéfice aux économies est très répandue dans les milieux ruraux; mais on ne peut retenir cette conception car elle renferme une part trop large d'arbitraire. Comment évaluer logiquement ce « nécessaire physique », dont parlait déjà Montesquieu, et qui varie avec le milieu social et les goûts personnels de chacun ?

2° *Rente foncière.* — Par ailleurs le bénéfice agricole ne saurait englober la rente foncière ou valeur locative que verse le fermier au propriétaire du sol en échange du droit de jouissance qui lui est accordé.

Le profit est essentiellement variable; il dépend entre autres causes des contingences atmosphériques, des épizooties et des conditions économiques. La rente présente au contraire un caractère de fixité. Toutefois, depuis que le mouvement de

dévalorisation du franc s'est accentué, beaucoup de propriétaires ont conclu des baux à prix variable, basés sur la valeur au cours moyen de tant d'hectolitres de blé dans les régions qui cultivent les céréales (Beauce, Nord, Bretagne, etc.), ou dans les pays d'élevage sur le prix, d'après les mercuriales, d'une certaine quantité de beurre (la valeur de 1.250 kilogrammes représente en Normandie le loyer d'une ferme de 20 hectares).

De plus, comme l'a montré Ricardo, la rente est un produit du capital immobilier qui exclut toute participation du travail ; c'est un revenu net, acquis et gagné, mais non mérité parce qu'il provient de la nature et du hasard (1). Le fait matériel de détenir une terre en propriété justifie seul le revenu du capitaliste. Au contraire une partie seulement du bénéfice agricole forme la rénumération d'un capital, dit d'exploitation, qui consiste dans les éléments nécessaires pour mettre la terre en valeur ; non seulement le travail n'est pas exclu, mais il est absolument indispensable pour faire fructifier le sol. Le revenu du cultivateur est un profit qui est acquis, gagné et en plus mérité par l'effort et le travail (2).

La distinction du bénéfice agricole et de la rente du sol se confirme du reste dans les faits; ce n'est pas un « ornement » destiné à rendre symétrique le système des impôts cédulaires, comme l'a prétendu M. Plattiau (3). Il est bien évident que les cultivateurs ne seraient pas si empressés à solliciter des locations s'ils ne comptaient retirer de l'exploitation, non seulement leurs moyens d'existence, mais encore un profit supplémentaire très supérieur au prix de fermage qu'ils acquittent. Du reste,

---

(1) Ch. Bodin, *op. cit.*, p. 599.

(2) *Id.*, p. 601.

(3) Plattiau, *L'impôt sur les revenus de l'exploitation agricole*, 1911, p. 161.

depuis quelques années, l'élévation constante du prix des denrées a mis l'agriculture dans une prospérité indéniable que prouvent surabondamment les achats de terres et de matériel, la modernisation des fermes, etc...

Il n'y aurait pas d'intérêt pratique, à distinguer ces deux notions si la terre appartenait toujours à l'exploitant. Au point de vue fiscal, il suffirait d'augmenter suivant les besoins le taux de la contribution foncière qui frappe les revenus de l'assujetti. Mais, dès lors que le développement déjà lointain de la propriété immobilière oblige encore aujourd'hui certains capitalistes à donner leurs terres à bail, il importe de préciser les conceptions de profit et de rente afin que le cultivateur, comme le propriétaire, contribue, dans la mesure de ses facultés, au fardeau des dépenses publiques. Pour le capitaliste exploitant on peut toujours considérer qu' « il se loue à lui-même sa terre », suivant l'expression de M. Asquith à la Chambre des Communes anglaise; la valeur locative se dissocie par suite logiquement du profit net.

B)—*Définition proposée.*—Il faut appeler bénéfice de l'exploitation agricole, le revenu que tire le cultivateur de « toute culture végétale, de quelque nature qu'elle soit, entreprise dans un but lucratif » (1).

Le bénéfice brut s'entend de la différence entre le prix de vente et le prix de revient. Dans ce chapitre il faut tenir compte, par nature de denrées et de produits des consommations de la famille, du personnel, du cheptel, de la basse-cour, ainsi que des engrais utilisés sur les terres, comme le fumier.

La déduction des charges de l'entreprise détermine le revenu net. On retient comme éléments de passif : le loyer, en cas de fermage, remplacé par la valeur des produits que retire le pro-

---

(1) Bocquet, *L'impôt sur le revenu cédulaire et général,* 1922, p. 138.

priétaire s'il y a métayage, ou par la valeur locative en cas d'exploitation directe ; les salaires du personnel ; l'amortissement du capital d'exploitation, qui comprend, d'après M. Zolla, les « instruments, machines, bétail, aliments pour les animaux, semences, engrais industriels, avances culturales, etc... » ; les frais généraux ; l'intérêt des capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'entreprise ; les assurances diverses contre l'incendie, la grêle, le vol, la mortalité du bétail, les accidents du travail.

Le produit net est la rémunération des capitaux engagés et du travail de l'exploitant. Cet élément se dédouble presque toujours en tâche de direction et en participation manuelle à la culture (1).

Le profit rural est donc un revenu mixte provenant du capital et du travail, comme les gains du commerce et de l'industrie, quoique l'agriculture ne relève que du droit civil en raison du caractère familial qu'elle revêt le plus souvent. Du reste les actes culturaux se distinguent des opérations industrielles par la part très grande qui revient à la nature dans la production, d'où un caractère profond d'irrégularité, et par l'absence de transformations dues à la seule intitative humaine. Il leur manque un achat à la base pour participer à la nature des actes de commerce. C'est ce qui explique qu'une imposition spéciale ait dû être créée pour les bénéfices de l'exploitation agricole.

En résumé, *le bénéfice de l'exploitation agricole est un revenu mixte qui provient de la culture de la terre et qui échoit en toute propriété au cultivateur; déduction faite des charges, ce profit rémunère le travail et la direction de l'exploitant ainsi que le capital engagé dans l'entreprise.*

---

(1) *Recherches relatives à la rentabilité de l'agriculture pendant l'exercice* 1923-1924. *Rapport du Secrétariat des paysans suisses,* 1926.

Au point de vue fiscal, l'impôt des bénéfices agricoles, basé sur un revenu effectif, aura un caractère plutôt personnel, qu'accentuera du reste le principe de quotité, généralement admis par les modes actuels de taxation (1).

(1) D'après la définition célèbre de M. Doumer, l'impôt réel est « celui qui s'attache à la matière imposable sans tenir compte de la personne du contribuable, de sa situation ou de son degré d'aisance » ; l'impôt personnel est « celui qui vise les biens, mais en tenant compte du contribuable qui en jouit et du degré d'aisance qu'ils lui procurent ». Allix, *op. cit.*, p. 427.

CHAPITRE IV

MODES DE TAXATION

Les notions historiques et les éléments de droit comparé que nous avons groupés précédemment nous permettent, après avoir défini le profit rural, d'en rechercher les meilleurs modes de taxation.

On peut distinguer le système de la déclaration contrôlée et le régime de la taxation administrative.

Section I. — *La déclaration contrôlée*

La définition même du bénéfice agricole entraîne logiquement la déclaration contrôlée comme moyen d'imposition. Puisque la culture donne un revenu déterminable, on demandera à l'exploitant, comme aux autres assujettis, de déclarer le montant total de ses recettes et d'en déduire l'ensemble de ses dépenses professionnelles pour faire apparaître le bénéfice net. L'administration n'aura plus qu'à vérifier la sincérité des chiffres présentés en consultant les pièces justificatives du contribuable et en opérant par sondages, recoupements, etc... On consultera par exemple les registres d'octroi et, pour les vignobles, on relèvera les comptes de régie et les déclarations de récoltes. C'est la méthode employée en Italie, en Autriche et au Japon ; elle a fait l'objet de la proposition Langlois en 1871, des projets Peytral de 1888 et Goblet de 1894.

Les difficultés commencent avec l'application pratique. Pour

déterminer le revenu net agricole, il faut parfaitement connaître le montant des recettes et des dépenses, ce qui suppose la tenue d'une comptabilité. En fait les grosses exploitations ont presque toujours un carnet de caisse (1); mais les entreprises moyennes et petites ne s'embarrassent pas d'écritures. Les transactions se font au comptant; les cultivateurs ne délivrent, ni ne reçoivent aucune quittance: ils ne peuvent donc présenter de pièces justificatives.

D'ailleurs le code de commerce qui, dans les articles 8 à 17, prescrit aux industriels et aux commerçants de tenir des livres comptables, relève complètement les agriculteurs de cette obligation en raison de la spécialité de leurs travaux.

Les paysans les plus scrupuleux ne pourront donc déclarer bien souvent qu'un chiffre très approximatif peu en rapport avec leur revenu réel.

Même avec une comptabilité, il est presque impossible de dégager le bénéfice net en matière rurale. Le caractère de la culture empêche l'établissement du revenu brut tout d'abord. A quelque date que l'on établisse l'inventaire et le bilan qui le résume, il y aura toujours des valeurs comptables (récoltes sur pied, bétail) engagées dans des phénomènes naturels ou biologiques. On ne peut en faire l'estimation, comme pour les marchandises en cours de fabrication, car elles sont à la merci d'une période de mauvais temps ou d'une épizootie et dans tous les cas leur évaluation sera certainement inexacte. Les recettes bien établies, il resterait à évaluer les produits consommés dans l'exploitation, ainsi que nous l'avons dit plus haut, ce qui supposerait :

1° L'ouverture d'un compte spécial de consommation pour

(1) C'est pourquoi M. P. Bodin propose de taxer les grosses exploitations d'après leur revenu réel, *op. cit.*, p. 50.

chaque denrée ou produit issus de l'exploitation, avec pesées et mesurages continuels;

2° Un compte spécial des plus-values obtenues par le bétail pendant le temps de pacage ;

3° La détermination des quantités de fumier retirées des écuries et répandues sur les terres.

Le revenu brut dégagé, le compte de dépenses serait une nouvelle source d'erreurs. C'est ainsi que beaucoup de frais généraux répondent à une double fin. D'autres complications résultent de l'estimation de la valeur locative en cas d'exploitation directe, de l'évaluation des salaires logiquement dus aux membres de la famille qui travaillent à la culture et de la détermination du taux d'intérêt qu'on doit appliquer au capital d'exploitation.

Faute de comptabilité, en raison surtout de l'imprécision des recettes et des dépenses, la déclaration contrôlée du revenu net semble inapplicable comme mode de taxation en matière agricole.

Section II. — *La taxation administrative*

Les nécessités pratiques ont conduit à envisager à la place de la déclaration du contribuable une évaluation directe des bénéfices imposables par l'administration. Ce système est basé sur le revenu net ou sur des présomptions.

A) — *Revenu net.* — Il était logique de penser que si le cultivateur n'était pas à même de déterminer scientifiquement son bénéfice, des agents spécialisés y arriveraient facilement en estimant sur place, ou d'après les renseignements fournis par le redevable, la quantité des produits vendus ou consommés et l'ensemble des dépenses engagées. Les propositions Maujan des 11 juin 1903 et 26 mai 1904, le projet Rouvier du 16 juin 1903

ont préconisé ce régime, appliqué depuis longtemps en Allemagne.

Mais en fait les connaissances techniques ne sont qu'accessoires et dans la pratique le contrôleur des Contributions directes est encore plus mal placé que l'exploitant pour dégager le revenu net. Une inquisition abusive fera peut-être ressortir la valeur des récoltes sur pied ou engrangées, le prix moyen du bétail, l'amortissement du matériel, mais elle se révélera toujours incapable d'évaluer les consommations intérieures dont aucun élément ne peut révéler l'importance. Se sentant en sécurité, le paysan sera porté à la dissimulation dans les renseignements qu'il fournira. On en arrive forcément à une taxation arbitraire, le plus souvent injuste.

D'ailleurs l'adoption d'un tel régime suppose un personnel nombreux et spécialisé. C'est le type même de l'impôt qui, suivant la boutade célèbre, exige un contrôleur par contribuable.

B) — *Présomptions.* — Devant les difficultés d'une détermination directe, le fisc s'est contenté d'une évaluation forfaitaire basée sur un des éléments du revenu net : signes extérieurs, capital d'exploitation ou valeur locative.

1° *Signes extérieurs.* — Dans le système des signes extérieurs, appliqué en Russie, en Grèce, en Espagne, en Tunisie et préconisé par le projet Klotz du 12 décembre 1898, on présume le bénéfice net d'après le loyer d'habitation et la consistance des bâtiments ruraux, l'étendue de l'exploitation et la qualité des terres, le nombre de bêtes de trait ou de labour, l'importance du personnel, le succès plus ou moins grand des récoltes de l'année (1).

---

(1) Monnot, *Des tentatives de retour à l'impôt sur les signes extérieurs de la richesse,* 1925.

Aucun mode de taxation n'est plus aisé à établir. L'administration française est du reste particulièrement préparée à son application, car les « quatre vieilles » reposaient sur le même principe. Mais justement cette méthode est trop simpliste ; c'est pourquoi la doctrine et l'opinion publique l'ont condamnée de façon définitive.

Il existe certes une proportionnalité plus sérieuse entre l'importance d'une exploitation agricole et le bénéfice imposable qu'entre le montant du loyer et la contribution mobilière ou la patente. Cependant la base n'est pas encore assez exacte pour être retenue : il est fréquent en effet de voir un petit et un moyen fermiers avoir le même loyer d'habitation, disposer de bâtiments aussi étendus, employer le même nombre d'attelages, etc...; la discrimination est particulièrement difficile pour les cultures spéciales, comme les primeurs, les fruits, les fleurs, les champignons.

2° *Capital d'exploitation.* — Les Pays-Bas et le projet Merlou du 10 mars 1899 s'en rapportent au capital d'exploitation, ainsi que M. Zolla, professeur d'économie rurale à l'Ecole nationale d'agriculture de Grignon (1). Il s'agit en somme d'un mode particulier d'imposition d'après les signes extérieurs. M. Zolla notamment admet comme point de départ que le profit du cultivateur est lié au capital de culture. Il évalue en principe ce capital au double du loyer pour un fermage égal ou inférieur à 30 francs l'hectare en valeur de 1914, au triple de 31 à 50 francs, au quatruple de 51 à 70 francs, au quintuple de 71 à 100 francs, au sextuple à partir de 101 francs; le bénéfice imposable est le dixième du chiffre obtenu.

---

(1) Zolla, *Revue politique et parlementaire,* 10 novembre 1919, 10 mai 1921; *Economiste français,* 20 mai 1922.

Il existe un rapport certain entre le bénéfice agricole et le capital d'exploitation. Mais l'estimation directe de cette valeur est plus difficile encore que la détermination du revenu net, étant donné la diversité des éléments en jeu et la variabilité des cours qui s'y appliquent ; si l'on s'en tient à des moyennes, on accumule les erreurs.

Le capital d'exploitation évalué, il reste à fixer une proportionnalité constante avec le produit net. Or, pour un bénéfice identique, il faut beaucoup plus de mises de fonds en pays de culture de céréales ou de vignobles qu'en région de prairies ou de forêts. Bien plus une récolte quelconque exigera un capital plus important sur des terres pauvres que sur des sols riches, (la différence est du triple entre les marais peu fertiles de Redon et les champs à primeurs de Saint-Malo). Enfin la même exploitation donnera un rendement différent suivant les années, bien que les moyens mis en œuvre, loin d'être plus restreints, soient au contraire plus importants en mauvaise qu'en bonne « campagne ». Par suite de ces variations inhérentes au caractère de l'agriculture, tout rapport constant semble impossible à établir.

Ces difficultés applanies, les taux de proportionnalité entre le capital et le loyer, le capital et le bénéfice imposable réclameraient des justifications de principe. En fait, ils obéissent surtout à des considérations d'espèce.

M. Zolla veut raisonner sur le seul terrain économique. A ce point de vue même, la taxation préconisée découragerait la multiplication des moyens de production, elle tuerait notamment le machinisme agricole et la motoculture. La question est d'autant plus grave qu'il s'agit là des seuls moyens pratiques de développer le rendement des céréales à l'hectare : la moyenne

actuelle est très peu en rapport avec notre consommation de farine panifiable (1).

3° *Valeur locative.* — La présomption d'un rapport entre la valeur locative et le revenu net est appliquée en Angleterre et en Belgique. Elle a été suivie par le projet Ballue du 25 janvier 1883, la proposition Marion du 15 décembre 1883, le projet de la Commission extraparlementaire de 1894, les projets Caillaux du 17 avril 1900 et du 7 février 1907. Enfin la loi du 31 juillet 1917 l'a adoptée comme mode de taxation (2).

La plupart des économistes ont en effet reconnu que, dans le domaine des présomptions, la valeur locative constituait le meilleur indice du produit net. Bien qu'on l'ait soutenu, la rente du sol n'indique pas essentiellement l'intérêt du capital foncier prêté par le propriétaire au fermier. Elle représente beaucoup plus une part déterminée du profit que l'exploitant pourra retirer de la culture, car elle tient un compte exact des étendues cultivables et de la qualité du sol, de l'importance et de la commodité des bâtiments, de la facilité des communications et de l'éloignement des marchés, etc...

Le régime des baux à prix variable d'après le cours des denrées et des produits a accentué très nettement ce caractère.

Par suite l'évaluation du sol, sur laquelle est déjà basée la contribution foncière, pourra servir à asseoir le bénéfice de l'exploitation agricole. Il en résulte une simplification importante dans l'établissement des rôles. Etant astreint à un forfait, le cultivateur ne sera pas troublé dans le secret de ses affaires; il

---

(1) Pour le blé nous venons au treizième rang de la production à l'hectare, avec un rendement de 14 quintaux, contre 27 au Danemark et en Hollande, 26 en Belgique et 23 en Angleterre (*Annuaire international de statistique agricole,* 1925, p. 102). Par contre le Français est le plus gros mangeur de pain de l'univers.

(2) Borie, *L'introduction du forfait dans les impôts sur les revenus,* 1923.

se trouvera indirectement stimulé à accroître le rendement de sa terre pour diminuer les répercussions de l'impôt sur son entreprise.

La difficulté résulte dans la fixation du rapport entre la valeur locative et le profit rural. Une enquête faite dans ce but de 1876 à 1884 a démontré que le bénéfice était partout égal ou supérieur à la rente foncière, sauf dans un département où il n'en formait que les 40 centièmes. L'enquête agricole de 1892, la dernière en date, évalue les revenus fonciers à 1.600 millions et le bénéfice agricole à 2.700 millions (1). Le projet Rouvier, créant l'impôt général sur le revenu, a donné lieu en 1903 à des essais dans 35 communes; les gains des paysans dépassaient dans tous les cas le prix de fermage : le rapport moyen atteignait même le chiffre de 296 %.

Le bénéfice agricole ressort donc à plus du double de la valeur locative (2).

Tels sont d'une part les éléments d'histoire et de législation comparée, d'autre part les notions théoriques sur la définition et les modes de taxation du bénéfice agricole dont s'est inspiré le législateur français lorsqu'il a entrepris de faire contribuer directement les produits ruraux aux dépenses communes. Il convient maintenant d'examiner les solutions qui ont été apportées au problème par le Parlement.

---

(1) Cette somme se décompose de la façon suivante :

Reliquat économisable de l'exploitation ou produit net de la terre	800 millions
Intérêts du capital d'exploitation	400 millions
Rémunération du travail personnel, du chef d'entreprise	1.500 millions
Total	2.700 millions

(2) M. Th. Reinach a déclaré en 1909, à la tribune de la Chambre, que le rapport peut varier de 1 à 16. M. Zolla limite les variations du simple au triple.

DEUXIÈME PARTIE

SYSTÈME LÉGISLATIF ACTUEL

Pour pouvoir juger l'impôt cédulaire agricole, il ne suffit pas de connaître dans leur détail les dispositions légales édictées par les Chambres. Il convient aussi de posséder des données précises sur les résultats pratiques de la contribution envisagée.

Dans ce but nous diviserons notre étude en deux parties :

TITRE I. — *Règles d'assiette ;*
TITRE II. — *Rendement.*

TITRE PREMIER. -- RÈGLES D'ASSIETTE

Dès 1914 les profits ruraux formaient un élément de l'impôt général sur le revenu (loi du 15 juillet 1914, article 10, décret du 17 janvier 1917, articles 1 et 2, loi du 23 février 1917, article 1).

Mais la première loi qui ait frappé spécialement les bénéfices de l'exploitation agricole ne remonte qu'au 31 juillet 1917, avec entrée en vigueur du 1er janvier 1918 (1). Les revenus soumis à l'impôt sont délimités et évalués par les articles 16 et 17 ; l'établissement des cotisations comprend leur calcul et l'énumération des personnes imposables (articles 18 et 19) ; des mesures d'application sont exposées aux articles 20 et 21; l'article 22 vise les terrains d'agrément; on envisage à l'article 42 la déduction des intérêts et des dettes; pour leur taxation au titre de l'impôt général sur le revenu, les bénéfices agricoles peuvent suivre des règles spéciales (article 50); des réductions générales pour charges de famille sont contenues dans l'article 52; l'article 54 traite des omissions. Ces dispositions régissent encore aujourd'hui les points essentiels de la matière.

Toutefois la loi de budget du 12 août 1919, article 2, permet au contrôleur de substituer dans certains cas le profit réel au bénéfice forfaitaire.

Le 25 juin 1920, une « loi portant création de nouvelles res-

(1) Loi portant suppression des contributions personnelle-mobilière, des portes et fenêtres et des patentes et établissement d'un impôt sur diverses catégories de revenus. Titre II. Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole ; articles 16 à 22.

sources fiscales », augmente l'abattement de base et les déductions (article 1). L'évaluation des revenus imposables est modifiée par l'article 2, qui crée également une commission chargée d'établir des coefficients annuels de taxation et qui supprime l'article 2 de la loi du 12 août 1919. L'article 4 exonère les terrains d'agrément situés dans la partie agglomérée des villes. On augmente (article 5) les réductions pour charges de famille que précise l'article 7.

Le droit de recherche du contrôleur est indiqué dans l'article 31 de la loi de budget du 31 juillet 1920.

La loi du 16 juillet 1921, article 4, établit un régime transitoire en faveur des régions libérées de l'occupation ennemie.

La législation française est introduite en Alsace-Lorraine par la loi du 31 mars 1923 (articles 1 et 2).

L'article 8 de la loi de budget du 30 juin 1923 abrège les délais de déclaration. Le propriétaire seul (article 13) est frappé en cas de métayage.

La loi du 22 mars 1924, par son article 3, crée le double décime. L'impôt se répartit entre le colon partiaire et le bailleur qui est astreint à une déclaration (article 5). Les déductions pour charges de famille (article 43) sont majorées. L'article 50 prévoit des pénalités pour retard dans les paiements.

La loi de budget du 13 juillet 1925 présente une très grande importance. L'article 3 aggrave l'évaluation du bénéfice imposable, astreint l'exploitant à une déclaration et modifie la base de taxation. L'abattement et les déductions sont majorés par l'article 4. L'imposition des profits ruraux au titre de l'impôt général sur le revenu (article 13) est confirmée. L'article 15 augmente les réductions pour charges de famille.

Pour dégager ce qui résulte, en définitive, de tout cet appareil législatif,nous rechercherons les bénéfices assujettis à l'impôt,

les personnes imposables et les lieu et base d'imposition, le mode d'établissement de l'impôt, le calcul de l'impôt (1).

---

(1) En plus des textes de lois cités, consulter : instruction ministérielle du 30 mars 1918, articles 61 à 89, 142 à 156, 223 à 233 ; circulaires de la Direction générale des contributions directes n° 1345 du 28 août 1920, n° 1.353 du 14 février 1921, n° 1.361 du 30 juin 1921, n° 1.366 du 15 novembre 1921, n° 1.442 du 31 juillet 1924 et n° 1.448 du 29 août 1925; Prieur et Chaveneau, *Code de l'impôt sur les revenus,* 1923, pp. 29 à 32, 123 à 134, 164 à 171, 222 à 224; Chaveneau, *Comment payer les impôts nouveaux,* p. 36 ; Besson, *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu,* p. 64 ; Bocquet, *L'impôt sur le revenu cédulaire et général,* p. 135 ; Raviart, *Les impôts sur le revenu,* p. 103.

CHAPITRE PREMIER

BÉNÉFICES ASSUJETTIS A L'IMPOT

Il convient de distinguer le principe des applications qui en ont été faites (1).

SECTION I. — *Principe*

A) — *Bénéfices visés.* — 1° *Culture.* — La loi du 31 juillet 1917 ne donne aucune définition des revenus taxables ; toutefois l'article 17 indique que le bénéfice agricole est basé sur la valeur locative des terres exploitées. C'est donc le fait d'exploiter une terre qui motive l'application de l'impôt. Cette opinion est confirmée par l'instruction ministérielle du 30 mars 1918, article 62.

La matière imposable est ainsi formée par les profits qui résultent de la vente des denrées agricoles produites par les terrains propres à la culture. Il n'y a pas lieu de chercher s'il s'agit de céréales, de primeurs, de produits industriels ou horticoles. Il convient encore moins de discriminer la nature des terres : sols labourables, prés, vignes, vergers, jardins maraîchers, pépinières, champs de fleurs, etc...

2° *Elevage.* — Le législateur n'a rien laissé entendre au sujet de l'élevage; mais les travaux préparatoires sont suffisamment nets. Il est certain qu'on a maintenu l'idée renfermée dans

(1) ANGLÈS, *La notion fiscale de revenus dans les impôts cédulaires*, 1923.

l'article 17 de la loi du 15 juillet 1880 sur la patente. Ce texte excluait les agriculteurs des professions commerciales « pour le bétail qu'ils élèvent, qu'ils entretiennent ou qu'ils engraissent ». On a conservé également la jurisprudence du Conseil d'Etat qui a toujours interprété la loi de 1880 de façon très large: un arrêt Priolet du 12 août 1859 (1) dans une affaire d'abeilles, exonère de la patente toute l'aviculture et cette solution est étendue à la pisciculture par l'arrêt Nigg du 15 décembre 1916 (2).

L'instruction du 30 mars 1918, article 62, enlève d'ailleurs tout doute à cet égard.

Les revenus provenant des différents élevages (animaux domestiques, oiseaux, poissons, insectes) constituent donc des bénéfices agricoles.

B) — *Bénéfices écartés.*— Par contre sont exclus les profits qui découlent de l'exploitation du sol par un autre mode que la culture ou l'élevage. Les produits des mines, carrières, minières, ardoisières, sablières, tourbières, salins, salines, marais salants, relèvent de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, de même que les chantiers ou lieux de dépôt.

Certains profits ruraux échappent également à l'impôt agricole par mesure d'exception. C'est le cas des bénéfices culturaux réalisés à l'étranger par un exploitant qui réside en France. La vente sur nos marchés de produits agricoles récoltés à l'étranger constitue un pur acte de commerce qui ne relève pas non plus de la cédule étudiée, comme l'a établi un arrêt da Conceiçao du 8 mars 1912 (3).

---

(1) *Recueil officiel des lois et réglements relatifs aux contributions directes*, 2e partie, décisions du Conseil d'Etat, 3e volume, p. 258, arrêt n° 813.

(2) Dupont, *Bulletin des contributions directes*, 1917, p. 163.

(3) Lebon, *Recueil des arrêts du Conseil d'Etat*, 1912, p. 337.

Par ailleurs les terrains qui ne peuvent être cultivés en raison de circonstances fortuites ou de force majeure bénéficient d'une exemption temporaire. L'inondation des champs est l'hypothèse la plus courante.

A ce point de vue les hostilités de 1914 ont entraîné un cas exceptionnel de grande portée. Les terrains incultes du fait de la guerre ou ceux qui ont donné une première récolte après un an au moins d'abandon pour le même motif n'ont pas été imposés. Les champs qui ont porté des récoltes depuis leur remise en culture ont profité en 1920 (loi du 25 juin 1920) de coefficients d'imposition atténués de 75 %. La loi du 16 juillet 1921 leur a accordé de 1921 à 1923 des réductions dégressives de coefficients: 75 % pour 1921, 50 % pour 1922 et 25 % pour 1923. La règle commune a été reprise en 1924.

Ces diverses exonérations ne visent que les terrains situés dans la zone dévastée, telle que la délimite un arrêté ministériel du 12 août 1919. Les champs de l'intérieur restés incultes ou mal cultivés par suite de la mobilisation des exploitants ne peuvent prétendre qu'à des remises partielles ou totales de contribution.

Des mesures d'application pratique ont également entraîné l'exemption des bénéfices agricoles réalisés en Alsace-Lorraine de 1919 à 1922 inclusivement (loi du 31 mars 1923).

Section II. — *Cas d'application*

Dans l'application les principes ont donné lieu à d'assez grosses difficultés. Le législateur a fourni quelques solutions; mais c'est à l'administration, aidée par le Conseil d'Etat, qu'a incombé le soin de trancher la plupart des questions.

On peut distinguer : les bénéfices résultant de la transformation des produits agricoles; les revenus des propriétés boisées; les terrains d'agrément et à bâtir.

A) — *Bénéfices résultant de la transformation des produits agricoles.* — La transformation des produits ruraux ne laisse pas toujours le caractère agricole aux bénéfices qui en résultent. Ils peuvent devenir industriels ou commerciaux.

1° *Caractère agricole.* — Au cours de la discussion du projet Caillaux, le 30 octobre 1908, le Ministre des Finances a précisé devant la Chambre que « tous les agriculteurs qui ne font que mettre en œuvre leurs produits et pour lesquels des actes de commerce sont des actes isolés ne seront pas soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ». Par suite les profits que les cultivateurs retirent de la transformation de leur récolte ou de leur cheptel rentrent dans la cédule agricole lorsque les modifications visées ne sont que l'accessoire des travaux de culture ou d'élevage (pressage de la paille, achat de bétail pour le revendre après engraissement) ou bien leur complément soit indispensable soit habituel (travaux d'irrigation, fabrication du cidre et du vin, laiterie, beurrerie).

La jurisprudence du Conseil d'Etat confirme cette opinion, surtout pour les actes qui constituent un complément indispensable de l'agriculture. Les bâtiments ruraux ont été exonérés de l'impôt foncier par la loi du 3 frimaire an VII ; il est bien évident que les opérations faites normalement dans des immeubles à caractère rural participeront de ce tempérament. L'arrêt Association syndicale des plateaux de la Rodde et de la Pierre-du-Coq, en date du 20 février 1914, fait rentrer dans les prévisions de la loi une installation destinée à l'irrigation des champs en Vaucluse. Un four à chaux construit par un propriétaire de l'Aube pour améliorer ses terres argileuses profite de la même exemption (arrêt Joffroy-Damoiseau, du 27 mars 1914) (1).

Il y a donc bénéfice agricole chaque fois que le produit

(1) Dupont, *op. cit.*, 1914, p. 388.

obtenu est d'importance commerciale accessoire ou répond aux besoins de l'exploitation elle-même.

2° *Caractère industriel.* — Par contre lorsque les transformations sortent nettement du domaine de la culture ou de l'élevage et constituent de véritables industries, mitigées seulement d'un caractère agricole, les profits qui en résultent sont bien des revenus industriels.

Si l'on reprend la question des bâtiments ruraux, on s'aperçoit que le Conseil d'Etat qualifie d'industriel le cultivateur qui traite ses betteraves ou ses raisins dans une distillerie dotée de matériel important (arrêts Sainte-Beuve du 30 avril 1880 et Brancourt du 29 avril 1900). Il en est de même d'un minotier qui ne moud que le blé de ses terres, mais utilise plusieurs ouvriers (arrêt Lefranc du 21 mars 1883) (1).

La création de l'impôt sur les bénéfices agricoles a permis au Conseil d'Etat de confirmer sa jurisprudence de façon très précise. Un arrêt du 6 novembre 1925 déclare « proprement industrielles » les opérations effectuées dans une grande distillerie de betteraves qui n'emploie pourtant que les produits de ses récoltes. Le traitement dans une féculerie importante des seules pommes de terre de l'usinier donne lieu à la même solution (arrêt du 4 décembre 1925). Enfin un dernier arrêt du 15 décembre 1925 confirme les décisions précédentes pour une scierie-distillerie de pins (2).

Il n'y a pas d'arrêts sur l'élevage à ce point de vue. Il est bien certain toutefois que les profits résultant, par exemple, d'une tuerie annexe d'animaux relèvent de la cédule commerciale.

---

(1) Lebon, *op. cit.*, 1880, p. 414 ; 1883, p. 312.

(2) Dupont, *op. cit.*, 1926, pp. 47, 46, 48. Les noms des parties ne sont jamais indiqués dans la publication des arrêts visant les impôts sur les revenus, sauf en matière agricole proprement dite où l'impôt n'est pas secret. Voir p. 67.

Le critérium ne réside donc pas dans la transformation plus ou moins profonde du produit agricole, comme on l'a prétendu, mais dans l'importance de la fabrication faite en vue de la vente. L'importance se déduit de l'étendue des bâtiments, de la puissance des machines, du nombre d'ouvriers, etc... (1)

3° *Caractère commercial.* — Si les transformations prévues par la loi ne se produisent pas, les revenus deviennent purement commerciaux.

C'est le cas de l'intermédiaire qui fait profession d'acheter des récoltes sur pied et de revendre les grains qui en proviennent (arrêt Daguet du 15 mai 1857) (2) ou du cultivateur qui vend du cidre fabriqué avec les pommes qu'il a achetées et non récoltées (arrêt Perrouin du 27 décembre 1907 (3).

Le Conseil d'Etat étend la même solution au marchand de bestiaux qui n'a pas élevé avec l'herbe de ses champs ou le fourrage de ses récoltes les animaux qu'il fait profession d'acheter pour revendre (arrêt Homs du 20 octobre 1916 (4). On considère encore comme commerçant l'herbager qui prend des chevaux en pension ou qui n'engraisse que peu de temps sur ses terres le bétail qu'il compte revendre (arrêt Regnouf de Vains du 21 novembre 1902) (5).

Dans sa réponse à une question du 1er février 1924, le Ministre des Finances décide que l'agriculteur qui élève quelques porcs par an et les vend sur place est passible de l'impôt

(1) Il convient de noter l'exonération exceptionnelle accordée aux coopératives de laiterie et beurrerie pour favoriser la production agricole. Arrêt Laiterie coopérative de Ducey (Manche), 22 février 1924, (Dupont, *op. cit.*, 1924, p. 421); Videlaine, *Le régime fiscal des coopératives agricoles*, 1924.

(2) *Recueil officiel, op. cit.*, 2e vol., p. 127, arrêt n° 514.

(3) *Id.*, 12e vol., p. 134, arrêt n° 4.123.

(4) Dupont, *op. cit.*, 1917, p. 54.

(5) Lebon, *op. cit.*, 1902, p. 683.

sur les bénéfices commerciaux si « les produits d'achat entrent pour une part prépondérante dans la nourriture des animaux»(1).

Le trait caractéristique est un achat en vue d'une revente, le plus souvent sans modifications profondes.

En conclusion il faut rechercher, quand il y a transformation des produits ruraux, si les changements apportés ne sont qu'accessoires ou servent les besoins de l'exploitation elle-même ; dans les deux cas il y a bénéfice agricole. Si les modifications ont lieu sur une grande échelle et en vue de la vente, le revenu est industriel. Il devient commercial en l'absence de tout changement, quand on ne fait qu'acheter pour revendre.

B)—*Revenus des propriétés boisées.*—L'instruction du 30 mars 1918, article 65, décide que les revenus des propriétés boisées exploitées seulement en vue de la vente des coupes échappent à l'impôt sur les bénéfices agricoles, car ils sont déjà frappés en entier par la contribution foncière des propriétés non bâties.

Mais les bois industriels, qui, en plus des coupes, donnent de la résine, des écorces ou des fruits, laissent à l'exploitant un profit qui n'est pas compris dans le revenu assujetti à la contribution foncière ; ils relèvent donc de l'impôt sur les bénéfices agricoles. Les bois de chênes verts, sur lesquels on ne prélève de l'écorce pour le tannage qu'au moment de la coupe, sont exemptés, d'après la discussion au Sénat, en date du 23 juin 1920 (2).

C)— *Terrains d'agrément et à bâtir.*— 1° *Terrains d'agrément.* — Une adjonction, survenue au cours des derniers débats de la loi du 31 juillet 1917, frappe sévèrement les terrains enlevés à l'agriculture dans un but de pur agrément : l'article 22 assujettit à l'impôt les parcs, jardins, avenues, pièces d'eau, en les privant

(1) Réponse du Ministre des Finances à la question n° 20.442; *Journal Officiel,* débats, Chambre, 7 mars 1924, p. 1.144.

(2) *Journal Officiel,* débats, Sénat, séance du 23 juin 1920, p. 994.

des déductions et atténuations normales. L'instruction du 30 mars 1918, article 85, précise qu'il doit s'agir de propriétés échappant en fait à tout mode normal d'exploitation (culture pour les terres, coupes régulières pour les bois) ; comme le disait déjà le Ministre des Finances le 30 octobre 1908, on ne saurait s'en tenir aux dénominations de pure gloriole si fréquentes dans les campagnes.

La loi exonère logiquement les terrains d'une contenance inférieure à un hectare et d'un revenu taxable de moins de 100 fr.; ces deux conditions doivent être réunies. On a voulu ne pas exempter les jardins de luxe qui atteignaient, dès 1912, une valeur locative à l'hectare de 859 francs dans le Var et de 2.706 francs dans les Alpes-Maritimes.

Par mesure d'hygiène et d'urbanisme, l'article 4 de la loi du 25 juin 1920 affranchit sans condition les parcs d'agrément situés dans la partie agglomérée des « villes » : on entend par là les communes dont la population municipale excédait 5.000 habitants agglomérés à la date du dernier recensement (1).

Les terrains spécialement disposés pour la chasse sont également frappés par l'impôt sur les bénéfices agricoles sans atténuation. Il ne suffit pas que le propriétaire se réserve le droit de chasse ou le cède à des tiers ; il faut encore un aménagement particulier que caractérisent l'absence de toute exploitation normale, l'isolement par des clôtures, l'existence de tirés, des mesures prises pour la protection et l'entretien du gibier.

Tous les autres fonds, notamment les jardins exploités commercialement, rentrent dans la règle commune et bénéficient des réductions ordinaires étudiées plus loin.

2° *Terrains à bâtir.* — Pour inciter les propriétaires à cons-

(1) Circulaire administrative n° 1345, du 28 août 1920.

truire, l'impôt est étendu par l'article 4 de la loi du 25 juin 1920 aux terrains à bâtir non cultivés. Cette contribution étant comme la précédente, une sorte de pénalité, il n'y a pas non plus d'atténuations dans l'assiette de la redevance.

De justes considérations sociales ont fait exempter les terrains qui appartiennent aux Offices publics d'habitations à bon marché, et qui sont destinés, suivant l'article 11 de la loi du 23 décembre 1912 et l'article 74 de la loi du 5 décembre 1922, à la construction de maisons à bon marché ou à la création, soit de cités-jardins, soit de jardins ouvriers.

CHAPITRE II

PERSONNES IMPOSABLES. — LIEU ET BASE D'IMPOSITION

A) — *Personnes imposables.* — L'impôt n'est pas établi par exploitation comme l'étaient les vieilles contributions ; il fait l'objet d'une cote unique qui s'applique à l'ensemble des entreprises de chaque contribuable. C'est donc au nom de l'exploitant que le contrôleur des contributions directes dressera les rôles de taxation (article 19 de la loi du 31 juillet 1917).

On ne distingue pas entre les entreprises privées et publiques. Toutefois l'impôt étant perçu au profit exclusif du Trésor, les fonds gérés pour le compte de l'Etat ne sont pas assujettis (instruction du 30 mars 1918, article 71).

L'exploitant est celui qui fait profession de cultiver le sol ou d'élever du bétail avec les produits de son entreprise. Il peut s'agir du propriétaire quand il gère ses terres par lui-même ou avec le concours d'un régisseur. Le contribuable est le fermier quand la terre est donnée à bail moyennant une annuité, autrefois fixe et qui tend, nous l'avons vu, à suivre le cours moyen des produits (1).

En cas de métayage ou de colonat partiaire, la terre est louée « à portions de fruits » : la redevance consiste en une quotité de la récolte. Le propriétaire n'abandonne pas la jouissance de son fonds ; il continue à le surveiller et à le diriger, même lorsqu'il ne subvient pas aux dépenses de la culture. Ce dernier mode d'exploitation a donné lieu, au point de vue fiscal, à bien des difficultés.

(1) Voir p. 36.

La Commission des finances de la Chambre voulait logiquement que l'impôt fût divisé entre les intéressés quand le bailleur touchait plus de « la moitié des recettes nettes totales qui représente la rente du sol » (article 38 du projet Caillaux). Mais le forfait primitif ayant été réduit considérablement, on admit, le 30 octobre 1908, que le métayer resterait seul frappé par la cédule agricole.

Cette solution, entérinée en 1917 (instruction du 30 mars 1918, article 69), amena des réclamations lorsque la loi du 25 juin 1920 eut aggravé le forfait antérieur. Le bénéfice agricole, précédemment égal à la demi-valeur locative, en devenait le double ou le triple ; il était logique que le colon ne supportât pas seul l'augmentation d'impôt et que le propriétaire en prît sa part.

Dans ce but l'article 13 de la loi du 30 juin 1923 établit l'impôt par exploitation et le mit au nom du bailleur, à moins de déclaration contraire des deux parties. Un recours fut réservé à l'assujetti pour obtenir du métayer le remboursement de la fraction de redevance qui incombait à ce dernier proportionnellement à sa participation dans les produits.

Les difficultés de recouvrement pour le propriétaire ont amené la loi du 22 mars 1924, dans son article 5, à répartir l'impôt entre les intéressés d'après leur part de revenus, telle qu'une déclaration du bailleur la fait connaître aux agents du fisc. Ce régime, confirmé par l'article 3 de la loi du 13 juillet 1925, est encore actuellement en vigueur.

Les fermiers généraux, qui prennent des propriétés à bail pour les sous-louer à des fermiers ou à des colons partiaires, ne sont pas eux-mêmes des exploitants. En cas de métayage, ils sont assimilés au propriétaire pour le paiement de leur part d'impôt. On les assujettit, s'il y a seulement fermage, à la cédule des professions non commerciales comme les courtiers et intermédiaires.

B) - *Lieu d'imposition.*— Les assujettis sont frappés par la loi du 31 juillet 1917, article 19, dans la commune où ils possèdent leur habitation personnelle au 1er janvier de l'année sur laquelle porte l'imposition. Les collectivités et les indivisions de biens ruraux sont cotisées dans les mêmes conditions, à leurs sièges social ou de fait.

C) — *Base d'imposition.*— C'est également à la date du 1er janvier que l'on se reporte pour déterminer la consistance des exploitations taxables et fixer ainsi la base d'imposition.

L'article 19 de la loi du 31 juillet 1917 s'en tient aux bénéfices de l'année de taxation, alors que les autres cédules visent les gains réalisés l'année précédente. Cette règle s'explique par le caractère forfaitaire de l'impôt ; le législateur a pensé que, les éléments d'évaluation étant connus à l'avance, il pouvait taxer les profits en cours sans supporter le décalage d'une année qui est nécessaire pour la détermination précise du revenu net.

On a prétendu que ce système aboutissait à des résultats d'une injustice flagrante. Le cultivateur qui « déguerpissait » au 31 décembre échappait, disait-on, à tout impôt après s'être enrichi une année entière. Son successeur se voyait accablé automatiquement dès son entrée en jouissance pour des profits qu'il n'avait pas réalisés, à moins qu'il n'ait la rouerie d'attendre le 2 janvier pour prendre possession du fonds. En ce cas, aucun exploitant ne se trouvant sur la ferme au 1er janvier, l'Etat perdait le montant de la cotisation (1).

Certes la date du 1er janvier est de droit strict. Un arrêt du Conseil d'Etat, rendu le 16 mars 1923 contre le Ministre des Finances, ne laisse aucun doute sur ce point (2). Mais il faut se

(1) Maret, *L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole*, 1922, p. 57. Lafforgue, *De l'imposition cédulaire des bénéfices industriels, commerciaux et agricoles*, 1923, p. 91.

(2) Dupont, *op. cit.*, 1923, p. 423.

rappeler qu'en cette matière, le fisc assoit l'impôt d'avance ; l'agriculteur parti au 31 décembre avait été taxé pour les terres qu'il exploitait au 1er janvier de la même année et le remplaçant, lors de son entrée en jouissance, se trouve assujetti dans les mêmes conditions pour des bénéfices à réaliser.

Le seul inconvénient, c'est que l'exploitant devient surtaxé s'il quitte son fonds avant la fin d'une année ; inversement le fisc est lésé si un cultivateur s'installe après le 1er janvier. L'imposition exceptionnelle sur le bénéfice net réalisé, qu'on proposait comme remède, ne donnait pas, nous le verrons, de solution satisfaisante dans tous les cas.

Pour ce motif, l'article 3 de la loi du 13 juillet 1925, s'inspirant des règles suivies dès l'origine dans les autres cédules, reporte la base de taxation, qui reste la consistance des terres au 1er janvier, de l'année d'imposition à l'année précédente ; l'impôt cédulaire, établi en 1926, visera les profits de 1925 présumés d'après la situation de l'entreprise au 1er janvier de la même année. On attend donc pour établir la contribution que les bénéfices supposés par le forfait se soient pleinement réalisés. On supprime ainsi beaucoup d'erreurs et la plupart des réclamations.

CHAPITRE III

MODE D'ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOT

L'évaluation forfaitaire constitue le mode essentiel d'établissement de l'impôt. Mais le législateur a prévu dans certains cas une imposition d'après le bénéfice net de l'exploitant.

SECTION I. — *Evaluation forfaitaire*

L'originalité de la cédule agricole réside dans le forfait.

Le projet Caillaux de 1907 et les lois postérieures qui réformèrent notre système fiscal ont toujours posé en principe fondamental que les nouveaux impôts directs devaient être personnels et ne plus se borner à un compromis entre l'Etat et le contribuable. On a donc substitué à une évaluation approximative, basée sur des apparences, une détermination rigoureuse du revenu net de l'assujetti, telle que peut seule l'établir la production de livres comptables et de pièces justificatives.

La définition même que l'économie politique donnait des bénéfices agricoles engageait le législateur à ne pas excepter cette cédule de la règle commune. Mais l'examen des modes de taxation entraîna le Parlement, qui voulait respecter les habitudes des cultivateurs, à placer l'agriculture sous un régime spécial peu éloigné du système des « quatre vieilles ». C'est pourquoi on admit le forfait comme mode d'établissement de la contribution sur les profits de la terre. (1)

(1) CÉBARD, *Des moyens employés en France pour combattre l'inquisition fiscale*, 1925.

Il en résulte quelques particularités. Notamment la redevance rurale, basée sur des éléments connus à l'avance, ne participe pas du caractère secret des autres impôts. Les contestations sont jugées en audience publique devant les tribunaux administratifs et aucune précaution n'est prise par les agents du fisc dans leurs correspondances (loi du 15 juillet 1914, articles 22 à 24 ; instruction du 30 mars 1918, articles 224 et 225; loi du 31 juillet 1917, article 21).

L'étude de l'évaluation forfaitaire envisagera la déclaration du contribuable, l'établissement de la valeur locative et du rapport légal, enfin la détermination des coefficients.

A) — *Déclaration du contribuable.*— Pendant longtemps l'impôt fut établi par l'administration sans intervention des assujettis. La notoriété publique suffisait à désigner au contrôleur les entreprises importantes, seules en cause à ce moment. Les agents du fisc pouvaient du reste, pour la recherche des imposables et la reconnaissance des propriétés, faire appel au concours des maires, répartiteurs et classificateurs comme avant 1917, bien que ces autorités n'interviennent plus officiellement dans l'assiette de l'impôt (instruction du 30 mars 1918, article 77). On permettait également au contrôleur d'obtenir tous renseignements des divers services publics, même de l'autorité judiciaire (article 55 de la loi du 31 juillet 1917; article 31 de la loi du 31 juillet 1920; circulaire n° 1.353 du 14 février 1921) (1).

La délicate question du bail à portion de fruits détermina, nous l'avons vu, les premiers changements de régime. Le propriétaire est seul taxé par la loi du 30 juin 1923 (article 13), « si les deux parties ne font pas connaître leur commune intention, qu'il en soit autrement » ; on envisage donc une communication

(1) Millau, *De la déclaration du contribuable en matière d'impôt général sur le revenu et d'impôts cédulaires,* 1923.

des redevables au contrôleur pour concourir à l'assiette de la cotisation. Afin d'éviter au fisc des recherches longues et difficiles, l'article 5 de la loi du 22 mars 1924 astreignit le propriétaire à déclarer les modalités du colonat partiaire à chaque renouvellement ou modification du bail.

Etendant cette mesure, l'article précité oblige tous les propriétaires, quel que soit le mode de location, à indiquer au contrôleur, lors de tout renouvellement du bail, ou de toute modification dans la consistance des entreprises, « la contenance et le revenu cadastral des parcelles rattachées à chaque exploitation » (1).

Les délais impartis se confondaient avec ceux que le législateur a prévus pour l'enregistrement des baux; la loi du 13 juillet 1925 les a ramenés à trois mois. La sanction est sévère: le propriétaire négligent supporte tout le poids de l'imposition; étant donné les difficultés d'application, l'article 3 de la loi du 13 juillet 1925 apporte un tempérament : le propriétaire est seulement tenu d'indiquer la désignation et le nom de son locataire sous peine d'être cotisé en son nom personnel.

Par ailleurs les exploitants doivent remettre avant le 1er février de l'année d'imposition, à la mairie dont dépend le siège de chaque entreprise excédant 2.500 francs de revenu matriciel, une déclaration indiquant la contenance et le revenu cadastral de leurs différentes parcelles au 1er janvier de l'année précédente.

L'article 80 de l'instruction du 30 mars 1918 précise qu'il ne doit pas être fait état des propriétés boisées ordinaires, ni des terrains non utilisés pour la culture ; par contre il faut retenir le revenu des parcelles qui, sans être cultivées, forment une dépendance immédiate de l'exploitation (abreuvoirs, mares, fossés, cours, chemins particuliers), ainsi que le revenu des terres temporairement exemptes de l'impôt foncier ; l'exemple-type

(1) Circulaire administrative n° 1442 du 31 juillet 1924.

était emprunté jusqu'ici aux plantations et replantations de vignes qu'exonérait la loi du 1er décembre 1887, mais l'article 14, de la loi du 13 juillet 1925 abroge ces dispositions.

La déclaration ne sera renouvelée qu'à chacun des changements qui intéresse la consistance de l'entreprise ou le genre de culture.

Faute de déclaration, le redevable reçoit une lettre d'avis. Si, vingt jours plus tard, il n'a pas souscrit à la demande du contrôleur, il est taxé au maximum.

Ces dispositions, empruntées aux autres cédules, resserrent utilement le réseau fiscal autour des assujettis, tout en respectant les principes mêmes de l'évaluation forfaitaire.

B. — *Etablissement de la valeur locative et du rapport légal.* — Lorsque le contrôleur connaît la consistance de la matière imposable, il applique le forfait prévu par la loi pour déterminer le bénéfice présumé. Ce forfait est basé sur la valeur locative cadastrale des terres exploitées. Le rapport légal entre le profit supposé et l'estimation administrative a varié plusieurs fois de 1917 à 1925.

1°) *Valeur locative cadastrale.* — Il résulte des travaux parlementaires que la valeur locative visée par l'article 17, alinéa premier, de la loi du 31 juillet 1917 doit s'entendre de la valeur locative cadastrale des propriétés non bâties, sur laquelle repose l'établissement de la contribution foncière, depuis les évaluations effectuées de 1908 à 1912, en exécution de l'article 3 de la loi du 31 décembre 1907 et de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908, qui a reçu force impérative de la loi du 29 mars 1914, article 2.

L'article 37 *in fine* du projet primitif, voté à la Chambre le 30 octobre 1908, décide en effet que l'exploitant est admis à réclamer contre l'évaluation des revenus imposables des terres de

l'entreprise agricole, dans les conditions mêmes où un recours est ouvert au propriétaire. Le fermier ne supportant pas la contribution foncière, c'est donc que l'évaluation de la valeur locative, sur laquelle on assiéra sa cotisation au titre des bénéfices agricoles, se confond entièrement avec l'évaluation dont on se sert pour établir l'impôt foncier du bailleur. L'article 37, il est vrai, n'a pas été maintenu dans la loi, mais uniquement parce que cette disposition donnait moins d'avantages à l'assujetti que la taxation sur le bénéfice réel qui l'a remplacée ; par conséquent l'argumentation garde toute sa valeur.

Comment s'établit donc la valeur locative cadastrale des propriétés non bâties d'après la loi du 31 décembre 1907 et l'instruction du 31 décembre 1908 ?

Une commission communale de classificateurs, assistée par le contrôleur des contributions directes, détermine, au vu du cadastre, les groupes de natures de culture ou de propriétés existant dans la commune. L'instruction du 31 décembre 1908 prévoit treize groupes : le premier comprend les terres labourables, le douzième les chemins de fer et canaux de navigation; le dernier groupe, formé des sols des bâtiments, cours et dépendances, échappe à toute cotisation.

On subdivise chaque groupe imposable en plusieurs classes, d'après la valeur relative des terrains et on établit la moyenne à l'hectare pour les différentes classes, en se basant sur les baux authentiques et les locations verbales dûment enregistrées dont on peut disposer. Il en résulte un tarif général qui renferme par groupe et par classe, une valeur locative moyenne à l'hectare, qu'on est convenu d'appeler la valeur locative cadastrale (instruction du 31 décembre 1908, article 21).

La commission relève ensuite sur le cadastre de la commune les parcelles constituant l'ensemble du territoire, sans tenir

compte de leur réunion effective entre les mains d'un propriétaire déterminé. Elle range toutes les parcelles dans les classes qui leur conviennent (instruction du 31 décembre 1908, article 33). L'évaluation cadastrale est alors en principe terminée, au sens de la loi du 31 décembre 1908.

Il reste cependant à vérifier la sincérité du tarif général et l'exactitude du classement des parcelles, pour éviter les erreurs trop grossières; cette contre-épreuve s'effectue par la ventilation des baux. On prend l'acte de location de chaque propriété affermée et on dégage du prix brut la valeur locative réelle des éléments non bâtis (instruction du 31 décembre 1908, articles 38, 39, 40). On compare les chiffres obtenus avec les résultats que donne la valeur locative cadastrale et on opère les redressements de tarif ou de classement qui sont nécessaires (instruction du 31 décembre 1908, article 42).

Des délais sont accordés aux propriétaires pour contester l'évaluation de leurs terres et obtenir les rectifications désirables. Le contrôleur détermine enfin la valeur locative de chaque exploitation sur les bases du classement et du tarif définitifs.

Quels sont les résultats de l'évaluation dont nous connaissons la technique (1) ? La moyenne générale de la valeur locative ressort à 41 francs l'hectare. Les terres labourables comptent en général pour 49 francs ; beaucoup de départements oscillent entre 80 et 100 francs; la Seine et le Nord atteignent 231 et 135 francss, la Corse descend à 10 francs. On obtient pour les prairies des variations allant de 168 francs dans la Seine à 17 francs dans les Basses-Alpes, avec une moyenne de 65 francs. La valeur locative des vergers se chiffre en général à 62 francs (141 fr. dans le Calvados, 64 fr. dans la Lozère). Le Var et les Alpes-Maritimes

(1) Rapport Charles Dumont sur l'évaluation de 1908 des propriétés non bâties 1913. *Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes*, 1924, p. 72.

dépassent 240 francs pour la culture maraîchère et florale; la moyenne à l'hectare atteint 108 francs. Pour les vignes, les bois, les landes, les moyennes s'abaissent respectivement à 76, 17 et 4 francs. Les carrières sont inscrites pour 32 francs, les étangs pour 31 francs. Enfin la valeur locative des jardins d'agrément s'élève en général à 405 francs, avec des maxima de 859 francs dans le Var et 2.706 francs dans les Alpes-Maritimes.

Les résultats de l'évaluation de 1912 ne devaient pas être immuables. L'article 7 de la loi du 29 mars 1914, tout en reproduisant les règles de fixité contenues dans la loi du 15 septembre 1807, article 37 (1), décidait que la révision des valeurs locatives aurait lieu tous les vingt ans en s'échelonnant par groupes de deux communes tous les ans à l'intérieur de chaque contrôle. Seule la guerre de 1914 suspendit l'application de ces mesures (loi du 31 juillet 1918), que la dévalorisation de notre devise rendit plus pressantes encore dans la suite. C'est pourquoi les articles 45 et 47 à 49 de la loi du 22 mars 1924 et la circulaire administrative n° 1442 du 31 juillet 1924 posèrent les règles d'une révision exceptionnelle des évaluations foncières. Mais les difficultés pratiques, le manque de temps et les frais de réalisation n'ont permis de dégager en 1925 qu'un indice approché de rehaussement : 75 % en moyenne.

Il faut bien remarquer que pour l'impôt foncier l'article 2 de la loi du 29 mars 1914 édicte, après la détermination de la valeur locative, une déduction générale de 1/5; on obtient ainsi le revenu imposable qui figure seul sur la matrice cadastrale. Comme la loi du 31 juillet 1917 n'envisage que la valeur locative, il n'y a lieu d'opérer aucune déduction, quand on établit le forfait agricole; pratiquement le contrôleur retient les 5/4 du revenu imposable

(1) Dessart, *Traité de l'impôt foncier*, p. 106.

au titre de l'impôt foncier, tel qu'il figure sur la matrice cadastrale.

2° *Rapport légal.* — Il reste à déterminer maintenant le rapport établi par la loi entre la valeur locative cadastrale et le bénéfice que présume le forfait.

Le projet Caillaux estimait le profit rural égal aux 4/5 de la valeur locative, en se basant sur l'enquête agricole de 1892. L'amendement Lintilhac décida la Chambre à ne plus faire état dans le texte voté le 9 mars 1909 que de la moitié de la valeur locative, pour la fraction de bénéfices inférieure à 5.000 francs, des deux tiers pour la fraction supérieure. Le 30 novembre 1916, le Sénat ramena le forfait dans tous les cas à la demi-valeur locative, telle qu'elle résultait de l'évaluation de 1908-1912 et ce point de vue triompha dans la loi du 31 juillet 1917.

La faiblesse du rendement fit voter l'article 2 de la loi du 25 juin 1920 qui considère le bénéfice agricole comme égal à la valeur locative cadastrale entière.

Afin de relever à nouveau le rapport légal entre la valeur locative et le bénéfice présumé, le Parlement s'est servi des résultats approximatifs donnés par l'évaluation de 1924 ; la loi du 13 juillet 1925, article 3, a majoré toutes les valeurs locatives cadastrales de 75 %.

Actuellement donc, le forfait agricole se base sur la valeur locative des propriétés non bâties, telle qu'elle résulte de l'évaluation de 1908-1912, et sur une majoration de 75 % appliquée à cette valeur locative.

C). — *Détermination des coefficients.* — Pour que la base d'imposition forfaitaire se rapproche encore davantage du bénéfice réel que donnent les différentes cultures, la loi du 25 juin 1920 décide dans son article 2 de multiplier les données de l'évaluation

cadastrale par des coefficients annuels appropriés. Les coefficients applicables à l'exercice 1920 sont exceptionnellement fixés pour toute la France par le législateur lui-même et ressortent aux chiffres suivants :

Terres labourables, bois industriels, parcs : 1 ; prairies, vergers : 2 ; vignes : 3 ; cultures maraîchères : 3.

A partir de 1921, une loi spéciale doit déterminer tous les ans, par nature de culture, les coefficients minima et maxima utilisables pour le prochain exercice. Les lois des 28 décembre 1923, article 11, 31 décembre 1924, article 7, et 31 mars 1926, article 7, ont arrêté aux mêmes chiffres les coefficients minima et maxima applicables en 1924, 1925 et 1926.

NATURE DE CULTURE	MINIMUM	MAXIMUM
Terres labourables	0 50	1 50
Prairies, herbages	0 75	3 »
Vergers	1 »	4 »
Vignes	0 75	4 »
Bois industriels	1 »	3 »
Terrains à bâtir	1 »	1 25
Etangs, abreuvoirs	1 »	1 25
Cultures maraîchères	2 »	4 »
Terrains d'agrément	1 »	1 25

Dans les limites des indices minima et maxima fixés chaque année par le Parlement, une commission est chargée (article 2 de la loi du 25 juin 1920) de dresser pour les différentes cultures des coefficients régionaux, variables suivant la richesse des districts agricoles.

Le décret du 16 septembre 1920 désigne les membres de cette commission, d'après le statut de la commission des bénéfices industriels et commerciaux. La présidence revient à un président de section au Conseil d'Etat ou à un conseiller d'Etat. Les pou-

voirs publics sont représentés par huit magistrats ou fonctionnaires des cadres supérieurs, un conseiller-maître à la Cour des comptes, deux inspecteurs généraux ou inspecteurs des finances, le directeur général des contributions directes, un administrateur de la direction générale des contributions directes, le directeur général des contributions indirectes, le directeur général de la comptabilité publique, le directeur de l'agriculture au ministère de l'Agriculture. Les intérêts des assujettis sont défendus par quatre représentants des chambres d'agriculture ou des offices agricoles départementaux et par quatre délégués des groupements agricoles régulièrement constitués (associations, syndicats, coopératives) ; ces membres sont choisis par le ministre de l'Agriculture sur deux listes distinctes, qui comprennent chacune par département un représentant cotisé à l'impôt sur les bénéfices agricoles. On adjoint un conseiller référendaire à la Cour des comptes comme rapporteur général et les inspecteurs généraux de l'agriculture, qui ont voix consultative pour leur région.

La commission se réunit tous les ans, aussitôt après le vote par le Parlement des coefficients minima et maxima. Elle prend l'avis des offices départementaux agricoles, formés de conseillers généraux et de représentants des grandes associations agricoles ; le secrétariat de ces offices est assuré par le directeur des services agricoles du département.

Le rapporteur général dresse des moyennes, le cas échéant, entre les indices proposés par des départements voisins de même nature agricole et la commission arrête un coefficient par nature de culture pour chaque région ou sous-région caractérisée. Un décret homologue les décisions prises et leur donne force exécutoire en vue de leur application au prochain exercice.

Les chiffres suivants intéressent l'Ille-et-Vilaine pour 1924 et 1925 (1) :

NATURE DE CULTURE	1924	1925
Terres	1 50	1 50
Prairies, herbages	3 »	3 »
Vignes	1 50	1 50
Vergers	2 50	3 »
Cultures maraîchères	4 »	4 »
Bois industriels	2 »	2 »
Terrains d'agrément	1 »	1 »
Terrains à bâtir, landes, étangs, etc...	1 »	1 »

Notons que les coefficients indiqués pour les terrains d'agrément et les terrains à bâtir s'appliquent à l'ensemble du territoire. Il en est de même en 1925 pour les terres. Sauf exception pour la Gironde et les Landes, le chiffre qui concerne les bois industriels a une portée générale.

Les coefficients qui visent les vergers sont les mêmes pour toute la région de l'Ouest (Bretagne, Maine, Anjou, Vendée), ainsi que les indices intéressant les prairies en 1925.

Le législateur de 1920 prévoyait encore un coefficient moyen et unique par région pour les exploitations à cultures variées. On entend par là les cultures simultanées sur le même terrain sans que domine nettement une culture principale ; un bon exemple est fourni par les plantations, si répandues en Bretagne, d'arbres fruitiers dans les champs de céréales ou les prairies. Mais en pratique le coefficient régional n'a jamais été fixé et l'administration se borne à taxer le mode de culture qui lui semble dominant.

Le forfait qui sert à déterminer le bénéfice imposable correspond donc en définitive à la valeur locative cadastrale (évalua-

(1) *Journal Officiel*, 11 mars 1924, p. 2.386, et 3 avril 1925, p. 3.382. Les chiffres concernant 1926 n'étaient pas publiés à la date du 15 mai 1926.

tion de 1912 et majoration de 1925) multipliée par des coefficients qui varient chaque année suivant les natures de culture et les régions.

Section *II. — Evaluation du bénéfice réel.*

Quelles que soient les qualités pratiques qui l'on fait admettre, le forfait partage le défaut de tous les compromis: il surimpose le cultivateur quand ses récoltes sont déficitaires, il le détaxe lorsqu'il est favorisé par une excellente « campagne ». Pour éviter cette injustice fiscale, le Parlement a dû créer, à côté de l'évaluation forfaitaire, qui reste la règle commune, une détermination exceptionnelle du revenu net au profit soit de l'assujetti, soit sous certaines réserves de l'administration (1).

A). — *Protection du contribuable.* — L'article 17, alinéa 2, de la loi du 31 juillet 1917 et l'instruction du 30 mars 1918, article 68, disposent que, si au cours de l'exercice antérieur à l'année de l'imposition, le produit net d'une entreprise n'a pas justifié les présomptions du forfait, l'exploitant pourra déposer une réclamation après l'établissement des rôles, en joignant les justifications nécessaires. Sa cotisation sera établie d'après le bénéfice réel et on lui accordera une réduction proportionnelle d'impôt.

L'évaluation du revenu agricole suivait les règles ordinaires de comptabilité, d'après l'article 17 du projet voté par la Chambre en 1909 : l'exercice se soldait par l'excédent des recettes brutes sur les dépenses et amortissements inhérents à l'exercice de la profession. Comme il ne s'agit que d'un mode exceptionnel de taxation, le législateur de 1917 a autorisé l'administration à sacrifier l'exactitude aux commodités pratiques.

---

(1) Barrie, *De la charge de la preuve dans l'assiette des impôts*, 1925.

C'est ainsi qu'on ne tient pas compte des consommations intérieures, qui forment pourtant un élément esentiel de l'actif. De même, d'après une réponse du Ministre (1), on ne considère pas la date d'origine des recettes et on retient seulement les ventes dont le produit a été effectivement encaissé au cours de l'exercice visé par la réclamation.

Les dépenses déductibles sont déterminées, suivant les usages commerciaux, par l'intrcution du 30 mars 1918, article 68. Elles comprennent en cas de fermage : le loyer payé au propriétaire et les charges accessoires, l'intérêt des capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'entreprise (déduction déjà prévue par l'article 42 de la loi du 31 juillet 1917), les salaires et gages des ouvriers et employés, les frais généraux d'exploitation évalués approximativement, les assurances diverses (incendie, grêle, mortalité du bétail, accidents du travail), l'amortissement du matériel agricole. S'il y a exploitation directe, la valeur locative se substitue au loyer effectivement payé. En cas de bail à portion de fruits, le décompte s'opère de manière analogue pour le propriétaire et pour le métayer ou colon partiaire.

Par extension de l'article 17, alinéa 2, de la loi du 31 juillet 1917, l'article 68 de l'instruction du 30 mars 1918 décide qu'en cas d'exploitation déficitaire, l'assujetti peut bénéficier d'un dégrèvement total, en fournissant les mêmes justifications que pour la taxation d'après le bénéfice réel.

B).— *Protection du Trésor.* — L'Administration s'aperçut vite du préjudice considérable que l'évaluation du bénéfice réel portait au Trésor, surtout en pays de vignobles. Les recettes retenues pour la détermination du revenu net se limitant aux sommes encaissées dans l'année, la plupart des viticulteurs du Midi, qui

(1) Réponse du Ministre des Finances à la question n° 8.764; *Journal Officiel,* 3 mai 1926.

ne vendent leurs récoltes que tous les deux ou trois ans, demandaient à être imposés sur leur revenu net pour les exercices où leurs vins restaient en caves, puis ils invoquaient le bénéfice du forfait l'année de la vente totale de leurs produits.

Pour ce motif, le Ministre des Finances déposa un projet qui aboutit à la loi du 12 août 1919, article 2 : « Le contrôleur est autorisé à prendre le bénéfice réel pour base de l'impôt quand il peut établir nettement l'insuffisance du forfait ».

Mais les groupements agricoles s'émurent. On prit acte de quelques prétentions malencontreuses du fisc pour agiter à travers les campagnes le spectre de l'inquisition administrative et des taxations arbitraires « à la prussienne ». Les parlementaires craignirent sérieusement que le forfait, charte de l'agriculture, fût peu à peu remplacé par une taxation incertaine du bénéfice réel. L'article 2 de la loi du 25 juin 1920 supprima donc tout droit pour l'administration de renoncer au forfait.

A côté de l'évaluation forfaitaire, qui reste le mode ordinaire d'établissement de l'impôt, il n'y a donc place aujourd'hui pour une détermination du revenu net que lorsque ce système est favorable à l'exploitant.

CHAPITRE IV

CALCUL DE L'IMPOT

A) — *Taxation.* — Le bénéfice imposable établi, le contrôleur liquide la cotisation exigible de l'assujetti.

Le projet Caillaux de 1907 prévoyait à la base une déduction unique de 1.250 francs.

L'article 18 de la loi du 31 juillet 1917 adopta un système différent basé sur le vote émis par la Chambre en 1909. Les bénéfices imposables étaient rangés en deux catégories, suivant qu'ils atteignaient un maximum de 6.000 francs ou qu'ils dépassaient ce chiffre. Dans le premier cas, on exonérait la fraction comprise entre 1 et 1.250 francs ; de 1.251 à 2.000 francs le revenu était compté pour un tiers ; on en frappait les deux tiers de 2.001 à 3.000 francs ; de 3.001 à 6.000 francs le bénéfice s'envisageait pour la totalité. Les profits supérieurs à 6.000 francs, qui formaient le second groupe, n'avaient droit à aucun abattement ni réduction.

La loi du 25 juin 1920, article premier, supprime cette distinction. A partir du 1er janvier 1920, le bénéfice imposable n'excédant pas 1.500 francs est affranchi d'impôt ; la fraction comprise entre 1.500 et 4.000 francs est comptée pour moitié ; on retient le surplus pour la totalité.

L'exploitant n'est plus taxé que pour un bénéfice imposable supérieur à 2.500 francs dans le système adopté par l'article 4 de la loi du 13 juillet 1925. On prévoit, en outre, deux déductions,

l'une des trois quarts entre 2.500 et 4.000 francs, l'autre de moitié entre 4.000 et 8.000 francs.

Le taux applicable au revenu frappé était descendu de 3.50 %, dans le projet Caillaux, à 3 %, lors du premier vote de la loi. On le fixa en 1917, à 3.75 %. Le législateur de 1920 l'a élevé à 6 %. La loi du 22 mars 1924, article 3, augmente de deux décimes par franc d'imposition toutes les contributions d'Etat ; par suite, le taux de la cédule agricole se trouve porté de 6 à 7.20 %. Mais, par suite des abattements, le taux de 7.20 % reste théorique et n'est jamais appliqué, même pour les très gros revenus.

Toutes ces règles se trouvent résumées dans le tableau suivant qui indique les chiffres d'impôt que doivent acquitter des bénéfices agricoles d'importance diverse (1).

BÉNÉFICE IMPOSABLE	DÉDUCTIONS	BÉNÉFICE TAXABLE	MONTANT DE L'IMPOT	TAUX EFFECTIF
francs	francs	francs	francs	francs
0 à 2.500	2.500	»	»	»
3.000	2.875	125	9	0.30
4.000	3.625	375	27	0.67
6.000	4.625	1.375	99	1.67
8.000	5.625	2.375	171	2.14
10.000	5.625	4.375	315	3.15
20.000	5.625	14.375	1.035	5.17
50.000	5.625	44.375	3.195	6.39
100.000	5.625	94.375	6.795	6.80

Il existe un moyen pratique pour calculer rapidement une cotisation quelconque. De 2.500 à 4.000 francs, on multiplie le bénéfice imposable par 0.018 et on retranche du produit 45 francs. De 4.000 à 8.000 francs, l'indice applicable est 0.036, la déduction

(1) *Barêmes de la direction générale des contributions directes,* 1926.

117 francs. Les chiffres deviennent 0.072 et 405 francs au-dessus de 8.000 francs.

B) — *Réductions pour charges de famille.* — La taxation effectuée, l'administration opère les réductions prévues par la loi pour compenser l'excédent de contributions indirectes qu'impose à l'assujetti ses charges de famille.

L'article 13 de la loi du 15 juillet 1914 considère comme personne à charge les ascendants âgés de plus de 70 ans ou infirmes; la loi du 25 juin 1920, article 7, abaisse l'âge exigé à 60 ans pour les mères veuves habitant avec leur fils ou fille. Sont également visés par la loi de 1914 les descendants du contribuable ou enfants recueillis par lui, âgés de moins de 21 ans ou infirmes. Toutes ces personnes ne doivent pas avoir de revenus distincts de ceux de l'assujetti qui les fait vivre.

Pour s'assurer le bénéfice des réductions accordées par le législateur, le redevable (article 52 de la loi du 31 juillet 1917) doit adresser au contrôleur une déclaration mentionnant l'état civil des ascendants ou descendants et assimilés à sa charge et les circonstances (lien de parenté, infirmités) qui justifient la demande; il faut spécifier également l'impôt sur lequel portera le dégrèvement. Le délai imparti a été ramené de trois à deux mois par l'article 8 de la loi du 30 juin 1923. Les déclarations restent valables tant que leurs indications n'ont pas cessé d'être exactes (loi du 31 juillet 1917, article 52).

Les atténuations pour charges de famille se montaient sous l'empire de la loi du 31 juillet 1917, article 52, à 5 % de l'impôt pour une personne, 10 % pour deux, 20 % pour trois et 10 % en plus pour chacune des personnes suivantes, sans que la réduction totale puisse dépasser la moitié de la cotisation.

L'article 5, actuellement en vigueur, de la loi du 25 juin 1920, opère une distinction. Pour tout contribuable dont le revenu net

taxable n'excède pas 10.000 francs, les décharges applicables atteignent 7.50 % de l'impôt pour les deux premières personnes et 15 % pour chacune des autres à partir de la troisième. Si le revenu net total dépasse 10.000 francs, les réductions ne sont plus que de 5 % jusqu'à la troisième personne, 10 % à partir de la quatrième, avec maximum de 300 francs par personne.

On entend par revenu net taxable, le profit qui sert de base à l'établissement de l'impôt général sur le revenu, défalcation faite des déductions pour situations et charges de famille, telles que les prévoit l'article 12 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par les lois des 29 juin 1918, article 3, 25 juin 1920, article 7, 22 mars 1924, article 13 et 13 juillet 1925, article 15 : 3.000 francs pour un contribuable marié, plus 2.000 francs par ascendant jusqu'au cinquième et 3.000 francs à partir du sixième; 3.000 francs par enfant mineur.

Les rôles sont établis et mis en recouvrement selon les règles suivies pour les anciennes contributions directes. En cas de déménagement de l'assujetti hors du ressort de la perception, la totalité de l'impôt devient exigible dès la publication des rôles (loi du 31 juillet 1914, article 21 ; instruction du 30 mars 1918, article 223; loi du 31 juillet 1917, article 20). Une majoration de 10 % frappe les contribuables qui n'ont pas soldé leur cotisation avant la clôture de la période normale de versement (loi du 31 décembre 1921, article 18; loi du 22 mars 1924, article 50).

Le contrôleur est autorisé à réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'impôt jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle de l'émission régulière des rôles, c'est-à-dire pendant six ans à dater du 1er janvier de l'année d'imposition (loi du 31 juillet 1917, article 54 ; instruction du 30 mars 1918, articles 155 et 156).

Les bénéfices agricoles sont également taxés depuis le 1er janvier 1916 au titre de l'impôt général sur le revenu. L'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, qui crée cette contribution, dispose que les cotisations seront établies d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable. Mais l'assujetti, en matière d'impôt spécial dressé par voie de rôle, peut évaluer ses bénéfices d'après les règles de cet impôt (loi du 31 juillet 1917, article 50, confirmé par l'article 13 de la loi du 13 juillet 1925). L'exploitant a donc la faculté d'appliquer le forfait cédulaire à la matière de l'impôt général sur le revenu.

Nous connaissons maintenant en détail l'organisation de l'impôt sur les bénéfices agricoles. L'examen des textes soulève par lui-même un certain nombre de critiques. Mais, comme la qualité essentielle d'une contribution moderne est le rendement, il convient de rechercher tout d'abord les résultats obtenus : suivant la conclusion de notre examen, les objections à faire au régime actuel se trouveront infirmées en partie ou singulièrement renforcées.

TITRE II -- RENDEMENT

Le rendement s'apprécie en lui-même d'après le produit global de l'impôt et de façon relative par rapport au revenu réel des assujettis.

CHAPITRE PREMIER

RÉSULTATS GLOBAUX

A) — *Exposé.* — Le produit de l'impôt sur les bénéfices agricoles a provoqué de profondes désillusions en 1918, lors du premier exercice: alors que l'évaluation budgétaire se chiffrait à 5 millions, le rendement n'atteignit pas 2 millions et demi. Les nombreuses améliorations de l'assiette et du taux ont porté les résultats à plus de 70 millions en 1925.

Les statistiques officielles s'arrêtent actuellement au 31 décembre 1924 (1). Elles permettent de dégager par année le nombre de cotes, le montant des bénéfices imposables, l'évaluation budgétaire, le produit des rôles et la moyenne par assujetti.

ANNÉE	NOMBRE de COTES	MONTANT GLOBAL des Bénéfices imposables	PRÉVISIONS BUDGÉTAIRES	PRODUIT GLOBAL des rôles émis au 31 décembre 1924	MOYENNE DE L'IMPÔT PAR ASSUJETTI
		FRANCS	FRANCS	FR. C.	FRANCS
1918	67.556	158.775.890	5.000.000	2.340.485 94	35
1919	64.041	161.330.900	2.000.000	2.567.237 78	40
1920	203.842	742.893.000	30.000.000	18.923.653 80	93
1921	264.153	1.091.286.400	30.000.000	29.333.632 12	111
1922	254.114	892.320.700	23.000.000	20.156.109 40	79
1923	288.207	1.090.060.900	26.000.000	25.755.172 16	89
1924	319.322	1.371.710.200	31.000.000	43.459.151 50	136

(1) *Bulletin de statistique et de législation comparée*, novembre 1925, pp. 728 et 752.

Le nombre des cotes marque une augmentation croissante, provoquée en partie par les recherches de l'administration. Par contre, les évaluations budgétaires ont souvent dépassé le produit effectif. La moins-value générale que l'on remarque en 1922 et 1923 est due à une baisse de coefficients occasionnée par une récolte très moyenne en 1921.

Les prévisions budgétaires se chiffraient pour 1925 à 61 millions (1). D'après des renseignements de source officielle cités à la tribune du Sénat par M. Donon, rapporteur de la Commission de l'agriculture (2), les résultats atteindraient, au 31 décembre 1925, 354.560 cotes et 72.527.959 francs d'impôt, soit une moyenne, très supérieure aux précédentes, de 204 francs par assujetti.

Pour 1926, l'évaluation du produit de l'impôt par le Parlement atteint 80 millions (3).

B) — *Conséquences pratiques.* — Pour se rendre compte sur quelles exploitations porte en fait l'impôt des bénéfices agricoles, on puet rechercher la quantité d'hectares de terres, de prés et de vignes qu'il faut cultiver, sous les principaux régimes fiscaux, pour devenir imposable et pour payer 75 francs de contribution. Les départements choisis appartiennent tous à la moyenne (4).

---

(1) Etat C; *Tableau des voies et moyens applicables au budget général de l'exercice* 1925. *Bulletin de statistique et de législation comparée,* juillet 1925, p. 83.

(2) *Journal Officiel,* débats, Sénat, séance du 26 février 1926.

(3) Loi de budget du 29 avril 1926; Etat C: *Tableau des voies et moyens. Journal Officiel,* 30 avril 1926, p. 4.983.

(4) P. Bodin, *Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite ?* p. 22. Evaluation de 1908 des propriétés non bâties ; Rapport de M. Charles Dumont, ministre des Finances, sur l'ensemble des opérations, 1913.

I. — Terres labourables.

DEPARTEMENTS	NOMBRE D'HECTARES QU'IL FAUT EXPLOITER pour devenir imposable		pour payer 75 francs d'impôt	
	en 1920	en 1925	en 1920	en 1925
	hectares	hectares	hectares	hectares
Charente	68	43	182	92
Cher	48	30	130	65
Vienne	45	29	121	61
Nièvre	40	26	108	55
Jura	37	23	97	50
Orne	32	20	85	43
Sarthe	30	19	80	40
Eure	26	16	70	35
Côtes-du-Nord	24	16	64	32
Calvados	22	14	60	30
Ille-et-Vilaine	22	14	58	29

II. — Prés et Herbages.

DEPARTEMENTS	NOMBRE D'HECTARES QU'IL FAUT EXPLOITER pour devenir imposable		pour payer 75 francs d'impôt	
	en 1920	en 1925	en 1920	en 1925
	hectares	hectares	hectares	hectares
Charente	17	10,8	45	23
Cher	13	8,2	34	17,5
Côtes-du-Nord	11,7	7,4	31	15,9
Ille-et-Vilaine	11,3	7,2	30	15,4
Orne	10,7	6,8	28	14,5
Sarthe	10	6,3	27	13,5
Nièvre	9,4	6,2	25	12,8
Calvados	7,2	4,5	19	9,8

III. — Vignes.

DEPARTEMENTS	NOMBRE D'HECTARES QU'IL FAUT EXPLOITER pour devenir imposable		pour payer 75 francs d'impôts	
	en 1920	en 1925	en 1920	en 1925
	hectares	hectares	hectares	hectares
Haute-Garonne	9,6	9,1	25,6	19,5
Aude	8,6	8,2	23	17,5
Charente	7,1	6,8	19	14,5
Gironde	6	5,7	15,8	12
Hérault	4,7	4,5	12,7	9,7
Côte-d'Or	3	2,9	8	6,1

Les terres et les prés sont augmentés sensiblement dans le système de 1925. Seules les vignes, qui continuent à profiter des anciens coefficients, sont à peine majorées en dépit de leur très fort rendement.

CHAPITRE II

RENDEMENT PROPORTIONNEL

Se basant sur un forfait et tenant compte de réductions diverses, les résultats globaux ne donnent que des renseignements d'ensemble sans aucune précision sur le rapport effectif entre le montant de l'impôt et les bénéfices réalisés. Pour dégager cette proportionnalité qui présente un grand intérêt, il convient de rechercher les revenus nets qui correspondent aux taxations administratives.

A) — *Enquête de 1917.* — Une enquête ministérielle, citée à la tribune de la Chambre par M. de Lasteyrie, fournit sur ce point des données précieuses (1). Quand intervint la loi du 31 juillet 1917 qui permettait de substituer l'évaluation forfaitaire au bénéfice réel dans l'établissement de l'impôt général sur le revenu, les déclarations de 1917 étaient déjà souscrites ; pour profiter des dispositions nouvelles, les assujettis annulèrent leurs indications antérieures par d'autres chiffres, basés sur le système du forfait.

En comparant les données des deux déclarations successives de chaque contribuable, pour un même revenu, l'administration put établir théoriquement le rapport entre l'impôt cédulaire qu'on venait de créer et le bénéfice réel indiqué par l'assujetti lui-

(1) *Journal Officiel*, débats, Chambre, séance du 16 avril 1920, p. 1.021. P. Bodin, *op. cit.*, p. 24.

même. La liste officielle comprend plusienurs centaines d'exemples; nous nous bornerons à en citer quelques-uns.

BENEFICE NET DÉCLARÉ	BENEFICE FORFAITAIRE	MONTANT DE L'IMPÔT	TAUX effectif de l'impôt par rapport au bénéfice réel déclaré
FRANCS	FRANCS	FR. C.	o/o
423.616	8.326	312 22	0,07
94.200	4.862	104 17	0,11
77.525	2.709	27 11	0,03
52.000	1.595	4 31	0,01
27.550	1.562	3 90	0,01
27,263	1.422	2 14	0,01
32.000	1.241	Néant	Néant
18.200	997	»	»
22.000	890	»	»
20.000	456	»	»
23.860	285	»	»

B) — *Détermination indirecte du taux effectif de l'impôt.* — Pour les années postérieures à 1917, on pourrait multiplier les résultats obtenus par un indice d'augmentation de l'impôt sous les différents régimes fiscaux. Il est plus exact de rechercher directement pour de exploitations types le rapport qui existe entre le montant de la contribution établie forfaitairement et le bénéfice réel de l'assujetti.

Ce dernier élément est presque impossible à déterminer dans la pratique courante. On peut cependant arriver à une évaluation très précise, en suivant les méthodes statistiques, peu connues en France, qui ont permis aux groupements suisses de recenser leur production nationale avec une exactitude surprenante (1); les

(1) P. Bodin, *op. cit.*, p. 41 ; *Annuaire international de statistique agricole*, 1925, p. 64; *Recherches relatives à la rentabilité de l'agriculture en Suisse, op. cit.*

cédés dont il s'agit se résument en enquêtes approfondies au ministère de l'Agriculture et près de cultivateurs compétents et impartiaux.

Appliquant ces directives nous avons essayé d'établir le bénéfice réel de la moyenne culture, qui ne possède guère de comptabilité, mais qui, présentant un rendement plus régulier et plus normal que les grandes et les petites exploitations, donne des résultats susceptibles d'être généralisés. Pour arriver à des évaluations sérieuses et précises, nos recherches se sont bornées à 1925, relativement bonne, et au département d'Ille-et-Vilaine, qui constitue, exception faite du district de Fougères, un des meilleurs types que l'on puisse trouver (1).

Les tableaux suivants font ressortir le revenu net réalisé en 1925 par des entreprises moyennes des régions agricoles de Saint-Malo, Dol, Combourg, Rennes et Redon (2).

---

(1) Statistique agricole annuelle, 1924, p. 6. Enquête de la Direction des services agricoles du département d'Ille-et-Vilaine, 1925.

(2) Renseignements fournis par MM. J... et B..., président et secrétaire général du Syndicat des agriculteurs de l'arrondissement de Saint-Malo; M. L..., président du Syndicat agricole du canton de Dol; M. G..., expert agricole à Combourg; M. S..., fermier diplômé à Noyal-sur-Vilaine; M. G..., président du Syndicat agricole du canton de Bain-de-Bretagne.

REGION DE SAINT-MALO. — *Ferme-type de* 10 *hectares.*

PRODUITS					DEPENSES			OBSERVATIONS
OBJET	NOMBRE d'éléments	Rendement unitaire en quantités	PRIX UNITAIRE	SOMMES	OBJET	NOMBRE	SOMMES	
	ha.	Quintaux	FRANCS	FRANCS			francs	
Pommes de terre	7	150	60	63.000	Domestiq..	3	20.400	
Choux-fl. [1]	4	10.000	0,60	24.000	Tacherons p[r] plant. binage, arrachage .		11.575	(1) 2[e] récolte. 10.000 unités.
Blé.....	2	27	125	6.750	Chevaux..	2	10.000	
Trèfle	0,50	»	1 fr. le m2	5.000	Vaches...	2	5.000	
Luzerne ..	1	60	40	2400	Porcs		400	
Autres cultur. four.	3	»	»	2.250	Basse-cour		600	
Pommes..	»	»	»	mém.	Semences.		10.010	
Jardin ...	»	»	»	1.000	Engrais ..		5.040	
	têtes				Loyer		8.000	
Chevaux..	2	»	»	mém.	Impôts...		200	
Vach[es] (lait et veaux)	2	»	»	4.240	Assuranc[es]		200	
Porcs	4	»	»	2.000	Amort[t] du matériel.		3.000	
Basse-cour	»	»	»	2.300	Entretien.		1.500	
Paille, fum. regains..	»	»	»	mém.	Dr. d'entrée, frais de voyage divers...		4.000	
		TOTAL....		112.940	TOTAL....		79.925	

D'où un bénéfice net de 33.015 francs.

REGION DE DOL. — *Ferme-type de 20 hectares.*

PRODUITS					DEPENSES			OBSERVATIONS
OBJET	NOMBRE d'éléments	Rendement unitaire en quantités	PRIX UNITAIRE	SOMMES	OBJET	NOMBRE	SOMMES	
	Ha.	Quintaux	FRANCS	FRANCS			francs	
Blé.....	6	24	125	18.000	Domestiq..	3	16.000	
Avoine...	2	15	92	2.760	Journalie[rs]	1	4.000	
Sarrasin...	»	»	»	200	Tâcherons. p[r] battage, etc...	»	2.700	
Pommes de terre	3	140	46	19.320	Chevaux..	4	10.800	
Prés	4	25	20	2.000	Vaches...	8	10.000	(1) dont 2 hec. en 2[e] récolte.
Cult. four.	7[1]	»	»	13.400	Porcs	8	5.000	
Pommes et cidre....	»	»	»	10.000	Basse-cour	»	1.000	
Bois de chauffage	»	»	»	500	Semences.	»	5.400	
Légum. du jardin...	»	»	»	500	Eng[s] achetés et phosphat.	»	5.000	
	têtes				Loyer	»	6.000	
Chevaux..	4	»	»	1.500	Imp., prestat., etc..	»	850	
Vach. (lait et veaux)	8	»	»	13.500	Amort[t] du matériel.	»	3.000	
Porcs (tr.)	2	»	»	7.600	Entretien.	»	2.000	
id. (à l'engr.).	6	»	»		Assurance[s]	»	300	
Basse-cour	»	»	»	4.500				
Paille, fum. pâturage, regains..	»	»	»	mém.				
		TOTAL....		93.780	TOTAL....		72.050	

D'où un bénéfice net de 21.730 francs.

REGION DE COMBOURG. — *Ferme-type de 20 hectares.*

PRODUITS					DEPENSES			OBSERVATIONS
OBJET	NOMBRE d'éléments	Rendement unitaire en quantités	PRIX UNITAIRE	SOMMES	OBJET	NOMBRE	SOMMES	
	Ha.	quint.	FRANCS	FRANCS			FRANCS	
Blé.....	5	15	125	9.375	Domestiq..	3	18.500	
Sarrasin..	2,5	9	90	2.025	Journaliers			
Avoine...	3	11	92	3.036	ou tâcher.	»	1.000	
Orge.....	1	10	90	900	Chevaux..			
Pommes de terre	1	150	30	4.500	Entretien.	3	7.200 [3]	(3) Les pâturages et la paille ne sont comptés, ni dans les produits, ni dans les dépenses.
Prairies ..	2,5	40	25	2.500	Vaches...			
Cult. fourragères.. et racines	5	»	»	5.880	(nourr[r]).	8	8.000	
Pommes et cidre....	»	»	»	8.000	Porcs, etc.	»	3.000	
Bois de chauffage	»	»	»	600	Sem., blé, etc.....	»	4.350	
Légum. du jardin...	»	»	»	500	Engrais...	»	4.200	
	êtes				Loyer	»	3.600	
Chevaux..	3	»	»	2.000 [1]	Impôts....	»	400	(1) Profit sur vente annuelle.
Poulains..	2	»	»	4.000	Assurance[s]	»	300	
Vaches...	8	1.800 [2]	0,75	10.800				(2) litres de lait.
veaux...	6	»	450	2.700	Amort[t] du			
Porcs (tr.)	2	»	»	4.000	matériel.	»	3.000	
id. (à l'engr.).	6	»	»	3.600	Entret. du			
Basse-cour	»	»	»	4.000	matériel.	»	2.500	
Paille, fumier, pâturage...	»	»	»	mém.				
		TOTAL....		68.416	TOTAL....		56.050	

D'où un bénéfice net de 12.366 francs.

REGION DE RENNES. — *Ferme-type de 23 hectares.*

PRODUITS					DEPENSES			OBSERVATIONS
OBJET	NOMBRE d'éléments	Rendement unitaire en quantités	PRIX UNITAIRE	SOMMES	OBJET	NOMBRE	SOMMES	
	HA.	quint.	FRANCS	FRANCS			FRANCS	
Blé.....	6	25	125	18.750	Domestiq..	4	23.440	
Avoine...	2	22	92	4.048	Journal[rs] .	»	1.000	
Orge.....	3	20	90	5.400	Ouvriers p[r] entret. du matériel.	»	7.000	
Sarrasin [1].	1	15	80	1.200				
Pommes de terre	0,50	300	30	4.500				
Prés	6	30	24	4.320	Chevaux..	3	7.200	(1) 2e récolte.
Cult. four.[2]	9	»	»	9.200	Vach., etc.	20	15.200 [3]	(3) Paturages et paille non comptés ni en produits ni en dépenses.
Pommes et cidre....	»	»	»	7.500	Porcs	»	2.400	
Bois de chauffage	»	»	»	800	Basse-cour	»	500	(2) dont 3 hectares en 2e récolte.
Légum. du jardin...	»	»	»	500	Semences.	»	3.400	
Chevaux..	3	»	»	»	Eng. phosphates...	sacs 125	2.875	
Vach[es] b[re], veaux...	16	»	»	27.200	Azotes etc.	15	2.250	
Taureau..	1	»	»	500	Loyer	»	5.000	
Porcs (tr.)	1	»		7.600	Impôts...	»	600	
id. (à l'engr.).	8	»			Assuranc[es]	»	300	
Basse-cour	»	»		5.500	Amortiss[t].	»	4.000	
Paille, fumier, pâturage...	»	»		mém.				
		TOTAL....		97.018	TOTAL....		75.165	

D'où un bénéfice net de 21.853 francs.

REGION DE REDON. — *Ferme-type de 25 hectares.*

PRODUITS					DEPENSES			OBSERVATIONS
OBJET	NOMBRE d'éléments	Rendement unitaire en quantités	PRIX UNITAIRE	SOMMES	OBJET	NOMBRE	SOMMES	
	h	quint.	FRANCS	FRANCS			FRANCS	
Blé.....	5	13	125	8.125	Domestiq..	4	17.000	
Avoine...	4	12	92	4.416	Tâcherons	»	2.000	
Orge.....	1½	12	90	1.620	Entret. du matériel.	»	2.000	
Sarrasin [1]..	2	10	80	1.600	Chevaux..	3	5.000	(1) 2e récolte.
Pommes de terre	1½	100	30	4.500	Vach., etc.	15	10.000	
Prés	6	25	24	3.600	Porcs	12	3.000	
Cult. fourragères [2]..	7	»	»	5.600	Basse-cour	»	500	(2) dont 2 hectares en 2e récolte.
Pommes et cidre....	»	»	»	2.000	Semences.	»	2.320	
Bois de chauffage	»	»	»	600	Eng. phosphates...	sacs 100	2.300	
Jardin....	»	»	»	500	Azotes, etc.	12	1.800	
Chevaux [3].	têtes 3	1 poutain tous les 2 ans soit par an.	»	500	Loyer	»	3.500	(3) ou 2 bœufs et 2 chevaux.
Vaches brc, veaux...	10	»	»	17.280	Imp., prestat., etc..	»	550	
Taureau..	1	»	»	500	Assurances	»	300	
Porcs (tr.)	2	»	»	2.100	Amortisst.	»	3.000	
id. (à l'engr.).	10	»	»	8.125				
Basse-cour	»	»	»	4.335				
Paille, fumier, pâturage...	»	»	»	mém				
		TOTAL....		65.401	TOTAL....		53.270	

D'où un bénéfice net de 12.131 francs.

Le bénéfice réel évalué, rapprochons-le du bénéfice forfaitaire déterminé pratiquement en 1925 par le contrôleur des contributions directes. Le taux effectif de l'impôt ressortira avec exactitude.

REGIONS	BÉNÉFICE RÉEL	BÉNÉFICE FORFAITAIRE	MONTANT DE L'IMPÔT	Taux effectif de l'impôt rapport au bénéfice réel
	FRANCS	FRANCS	FR. C.	Q/Q
Saint-Malo	33.015	14.780	659 16	2
Dol	21.730	6.300	109 80	0,51
Combourg	12.366	4.310	38 16	0.31
Rennes	21.853	7.610	156 96	0,71
Redon	12.131	4.890	59 04	0,48
Ensemble	101.095	37.890	1.023 12	1,01

Soit donc un taux effectif moyen, pour l'Ille-et-Vilaine, de 1,01 %.

Ces résultats peuvent-ils être généralisés sans inconvénient ? Ils n'ont évidemment pas de valeur absolue, ils semblent toutefois une expression assez exacte de la réalité.

Au point de vue des productions agricoles, les résultats obtenus cadrent avec ceux qu'indiquent des études très complètes de la culture dans divers départements (1).

Par ailleurs le Centre national d'expérimentation agricole, annexé à l'Ecole d'agriculture de Grignon, a déterminé, à l'aide d'une comptabilité minutieuse qui porte sur les matières et sur les espèces, le bénéfice net à l'hectare rapporté par la culture du blé en 1924 (2). Le prix de revient ressort à 2.349 francs; le rendement étant de 29 quintaux de blé et de 44 quintaux de paille à

(1) Notamment: LEBAIL, *L'agriculture dans un département français, le Finistère,* 1924.

(2) *Bulletin de la Société des agriculteurs de France,* septembre 1925, p. 247.

l'hectare, le produit total atteint 3.542 francs, au cours de 110 fr. pour le blé et de 8 fr. pour la paille; d'où un bénéfice net à l'hectare de 1.193 francs. Les terres d'Ille-et-Vilaine sont moins productives que celles de Grignon; elles ne rendent en blé que 23 à 25 quintaux par hectare. Cependant, compte tenu de la différence des cours et de l'augmentation des frais généraux en 1925, nos enquêtes font ressortir un bénéfice net moyen de plus de 1.000 francs à l'hectare. Les résultats d'Ille-et-Vilaine étant analogues à ceux du Centre national d'expérimentation, on peut en conclure que nos évaluations donnent une idée exacte de la réalité.

Au point de vue fiscal, le rapport Donon au Sénat, en date du 26 février 1926, évalue, d'après une enquête non publiée du ministère de l'Agriculture, la production végétale et animale de la France au total de 60 milliards par an ; le bénéfice brut ressortant à 20 %, le bénéfice net à 10 %, la matière imposable atteindrait 6 milliards. Si l'on rapproche ce chiffre, qui semble un peu faible, des 72 millions et demi d'impôts cédulaires payés en 1925 par les exploitants, on obtient un taux effectif maximum de 1.20 %, analogue au taux de 1.01 % que nous avons dégagé pour l'Ille-et-Vilaine.

Il semble donc que l'on puisse généraliser les résultats obtenus et déclarer, sans crainte d'exagération, que, sous le régime de la loi du 13 juillet 1925, l'agriculture n'est cotisée, en ce qui concerne l'impôt cédulaire, qu'au taux de 1 % des bénéfices effectivement réalisés.

TROISIÈME PARTIE

ÉTUDE CRITIQUE

A une époque où les difficultés fiscales obligent à « tirer sur toutes les cordes » (1), il est inadmissible d'écarter des charges publiques l'une quelconque des sources de richesse nationale. Or, la cédule agricole, telle qu'elle fonctionne, ne donne que des résultats dérisoires et le fait est d'autant plus grave qu'il influence la contribution de l'agriculteur au titre de l'impôt général sur le revenu. En cette matière surtout, le parti pris et la partialité sont à craindre. Mais l'inégalité est si flagrante qu'on compte au rang des protestataires les défenseurs les plus qualifiés des intérêts ruraux (2).

La faible productivité résulte des règles d'assiette qui ne sont pas assez rigoureuses et manquent de simplicité, alors que, pour obtenir de bons résultats, il faut donner confiance au contribuable en lui fournissant « le moyen de comprendre pour qu'il puisse se défendre » (3).

---

(1) Girault, *Politique fiscale de la France après la guerre*, 1916, p. 8.

(2) Zolla, *L'agriculture et l'impôt, Revue politique et parlementaire*, 1922, p. 377; Caziot, *Comment se pose la question es bénéfices agricoles, Journée Industrielle*, 2 février 1926.

(3) Girault, *Manuel de législation financière*, t. II, p. 364.

CHAPITRE PREMIER

RENDEMENT INSUFFISANT

Section I. — *Résultats globaux.*

A) — *Produit total considéré en lui-même.* — Il y a certes bien loin des 67.656 assujettis de 1918 payant 2.340.485 francs d'impôt, soit 35 francs par tête, aux 319.322 contribuables de 1924, acquittant chacun 136 francs, ce qui donne au total 43.459.151 francs, et surtout aux 354.560 imposables de 1925, versant 72.527.959 francs d'impôt, 204 francs par exploitant. Mais le produit n'apparaît pas encore satisfaisant si l'on examine le nombre de cotes établies et l'importance des contributions individuelles.

La population agricole comprend, d'après le recensement de 1921, 380 % de la population active, soit à peu près 20 millions d'habitants (1). Sur ce nombre l'enquête de 1892, la dernière en date, compte plus de 5.703.000 exploitants (2). Or, l'administration n'a pu établir que 319.322 cotisations en 1924 et 354.560 en 1925 (3). Certes 4.853.000 paysans se livrent à la petite culture (en-

(1) *Statistique démographique de la France,* 1923.

(2) Exploitations de moins de 1 hectare : 2.235.000 soit 39.21 % ; de 1 à 10 hectares : 2.618.000, 45.90 % ; de 10 à 40 hectares : 711.000, 12.47 %; de plus de 40 hectares: 139.000, 2.42 %. *Enquête décennale de 1892; Statistique agricole annuelle de 1897.*

(3) En 1923 le Calvados venait en tête du nombre des cotes, avec 13.502 assujettis, l'Ille-et-Vilaine en comptait 10.145. Les Hautes-Alpes et les Landes formaient la fin de la liste avec 36 et 31 contribuables. La plupart des départements ne dépassaient pas 500 à 1.000 cotes. *Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes,* 1924, pp. 218 et 220.

treprises de moins de 10 hectares). Il reste néanmoins 850.000 agriculteurs qui font valoir des terres de 10 à 40 et même 300 hectares et qui devraient tous contribuer, si faiblement que ce fût, aux charges du Trésor.

Non seulement les assujettis sont peu nombreux, mais encore ils ne sont cotisés que pour des sommes peu élevées. On sait que les impositions ont atteint en 1918 2.340.485 francs, 43.459.151 francs en 1924 et 72.527.959 francs en 1925, soit une moyenne respective assez faible de 35, 136 et 204 francs par contribuable.

Rien n'est plus édifiant, à propos du nombre d'assujettis et du montant des cotisations, que les statistiques rapportées plus haut qui indiquent, d'après des documents officiels, exempts de toute partialité, le nombre d'hectares qu'il faut cultiver pour devenir imposable et pour payer 75 francs d'impôt.

En ce qui concerne les terres, par exemple, une exploitation moyenne comprend de 10 à 40 hectares suivant les régions et une grande entreprise englobe de 40 à 300 hectares. Même sous le régime de 1925, aucune ferme moyenne n'est cotisée et de grandes entreprises ne paient que 75 francs d'impôt dans la moitié au moins des départements que nous avons cités.

Les prairies sont plus justement taxées. Cependant une exploitation de 15 hectares en Ille-et-Vilaine, pays assez riche, n'acquitte encore que 75 francs d'impôt.

Pour les vignes, l'injustice tourne au scandale. Dans l'Aude, une entreprise de plus de 8 hectares ne supporte pas un centime d'impôt cédulaire en 1925, bien qu'elle rapporte, aux cours actuels, sur le pied de 80 hectolitres de vin par hectare de vigne, 25.000 fr. de bénéfice net à son heureux propriétaire. L'exemption est plus choquante encore pour les domaines renommés de la Gironde et de la Côte-d'Or qui n'acquittent qu'une contribution de 75 francs pour 12 et 6 hectares.

B) — *Comparaison avec le rendement des autres impôts cédulaires.* — 1° *Comparaison d'ensemble.* — Ces résultats sont édifiants par eux-mêmes. Ils ne prennent pourtant leur véritable signification que lorsqu'on les compare au produit des autres impôts cédulaires, comme le fait le tableau suivant établi pour l'exercice 1924, d'après les derniers documents officiels. (1)

---

(1) *Bulletin de statistique et de législation comparée,* novembre 1925, pp. 728 et 752.

NATURE DES IMPÔTS	ANNÉE	NOMBRE DE COTES	MONTANT GLOBAL DES BÉNÉFICES ET REVENUS IMPOSABLES	PRÉVISIONS BUDGÉTAIRES	PRODUIT GLOBAL DES RÔLES ÉMIS AU 31 DÉC. 1924	Moyenne de l'impôt par assujetti
			francs	francs	francs c.	francs
Bénéfices de l'exploitation agricole	1918	67.556	158.775.890	5.000.000	2.340.485 94	35
	1919	64.041	161.330.900	2.000.000	2.567.237 78	40
	1920	203.842	742.893.000	30.000.000	18.923.653 80	93
	1921	264.153	1.091.286.400	30.000.000	29.333.632 12	111
	1922	254.114	892.320.700	23.000.000	20.156.109 40	79
	1923	288.207	1.090.060.900	26.000.000	25.755.172 16	89
	1924	319.322	1.371.710.200	31.000.000	43.459.151 50	136
Bénéfices industriels et commerciaux	1918	1.048.511	7.867.023.347	200.000.000	285.783.107 87	272
	1919	1.055.421	8.541.733.600	200.000.000	312.998.381 17	296
	1920	1.298.367	11.933.318.800	500.000.000	770.714.333 86	593
	1921	1.410.495	15.280.019.500	500.000.000	1.022.565.951 73	725
	1922	1.524.860	15.024.189.600	640.000.000	968.218.560 13	635
	1923	1.643.592	18.129.953.400	950.000.000	1.199.340.009 68	730
	1924	1.554.795	19.916.226.100	1.200.000.000	1.599.440.449 68	1.029
Traitements, salaires, pensions et rentes viagères	1918	1.638.097	5.901.949.462	12.000.000	65.606.110 47	40
	1919	416.207	3.262.980.400	50.000.000	65.127.386 16	156
	1920	1.123.302	8.312.093.300	55.000.000	130.952.516 55	116
	1921	2.433.105	18.990.654..500	55.000.000	298.849.665 02	123
	1922	2.771.553	21.892.758.400	117.500.000	331.642.987 78	120
	1923	737.157	9.156.860.300	176.000.000	166.423.448 62	226
	1924	810.594	10.531.954.200	207.000.000	244.497.319 39	302
Bénéfices des professions non commerciales	1918	34.028	238.408.508	6.000.000	5.585.251 21	164
	1919	35.829	281.149.600	6.000.000	6.895.405 83	193
	1920	43.597	579.818.400	8.000.000	24.601.371 93	564
	1921	66.909	1.086.261.100	8.000.000	46.846.285 81	700
	1922	74.652	1.229.111.400	23.000.000	51.382.715 97	688
	1923	72.257	1.377.999.400	48.000.000	58.091.341 90	804
	1924	72.151	1.513.761.600	57.000.000	77.978.745 85	1.081

Ainsi donc la cédule des professions non commerciales, pourtant très décriée malgré son fort rendement, parce qu'elle se prête à des évasions considérables, rapporte deux fois plus que l'impôt agricole, avec un montant à peine supérieur de bénéfices imposables et cinq fois moins d'assujettis.

Les revenus du travail accusent comme minimum 416.207 cotes acquittant 65 millions en 1919, comme maximum en 1922 2.771.553 assujettis versant 331 millions et demi d'impôt. Les chiffres correspondants pour l'agriculture n'atteignent que 67.500 contribuables et 2.500.000 francs en 1918, 354.560 contribuables et 72.500.000 francs en 1925.

La différence est plus grande encore si l'on prend pour terme de comparaison les bénéfices commerciaux et industriels (1). Les exercices de 1918 et de 1924 marquent une imposition de 272 et de 1.029 francs par tête contre 35 et 136 francs pour l'agriculture.

Et cependant l'impôt agricole basé sur un forfait est le seul qui ne laisse aucune place à la fraude du contribuable.

2° *Charges fiscales comparées du commerce et de l'agriculture.* — Choqués de l'inégalité (2), les commerçants dénoncèrent l'injustice dès 1921, au XIV[e] congrès de la Confédération des groupes commerciaux et industriels. Leur porte-parole, M. R.-G. Lévy, soutint même que la taxation cédulaire n'était qu'un aspect de la question et qu'en fait le commerce payait au Trésor 150 fois plus d'impôts que l'agriculture (3). La riposte vint de M. de Vogüé qui s'efforça d'établir que les campagnes contribuaient aux charges publiques pour une part très satisfaisante (4). Les passions

---

(1) Lafforgue, *De l'imposition cédulaire des bénéfices industriels et commerciaux et agricoles*, 1923, p. 119.

(2) Voir p. 10.

(3) R.-G. Lévy, discours prononcé au XIV[e] Congrès, *Réveil économique*, 26 novembre 1921.

(4) De Vogüe, *L'agriculture et les impôts, Courrier de Saône-et-Loire*, 11 janvier 1922.

s'échauffèrent et l'opinion publique fut saisie du litige, devenu classique en quelques années, mais encore mal tranché, des charges fiscales comparées du commerce et de l'agriculture (1).

a) *Discrimination des impôts à comparer.* — Pour mettre un peu d'ordre dans une matière très confuse, il convient de discriminer tout d'abord les différents impôts sur lesquels doit porter la comparaison.

Beaucoup d'auteurs recherchent les diverses contributions qui grèvent de nos jours les profits de l'exploitant; puis ils emploient le même procédé pour les bénéfices commerciaux. Cette méthode convient fort mal à une comparaison, car, appliquée sur une grande échelle, elle entraîne vite à tenir compte, non seulement de taxes assez imprécises, mais encore d'impôts tout à fait étrangers au problème.

Nous croyons préférable de négliger systématiquement certaines redevances qui grèvent indirectement l'agriculture et le commerce pour ne retenir que les contributions qui portent spécialement sur les revenus professionnels, c'est-à-dire celles qui visent dans l'assujetti la seule qualité de commerçant ou d'agriculteur et qui cesseront de le frapper le jour où il abandonnera sa profession. C'est dans cet esprit que nous allons passer en revue les différents impôts d'Etat et les impôts locaux.

1. — *Impôts d'Etat.* — Presque tous les financiers comptent dans les impôts ruraux la contribution foncière des propriétés non bâties. M. Béchet toutefois, ne conserve que la part de 53 % payée par les propriétaires exploitants (2).

---

(1) Traités généraux sur la question : P. Bodin, *op. cit.*, p. 27 ; Géniteau, *Etude comparative des charges fiscales du commerce et de l'agriculture*, 1922, p. 67; Béchet, *Des charges fiscales comparées de l'agriculture, du commerce et de l'industrie en France*, 1924, p. 87.

(2) Béchet, *op. cit.*, p. 37.

En fait l'impôt foncier porte sur le capital-terre et non sur les bénéfices de l'exploitation (1). Il ne grève pas l'agriculteur ; il n'intéresse que le propriétaire terrien, considéré comme possesseur légal d'une certaine source de richesses : peu importe donc qu'il cultive par lui-même ou qu'il donne sa terre à bail, puisque c'est comme capitaliste qu'il est frappé.

Par ailleurs, ne retenir que la partie d'impôt acquittée par les propriétaires exploitants constitue une injustice en faveur des fermiers et des métayers. On entrave ainsi le juste mouvement d'accession des paysans à la propriété(2) et on supprime tous les avantages économiques du faire-valoir direct qui en résultent(3).

Dans ces conditions, il nous semble logique d'écarter complètement l'impôt foncier non bâti des charges de l'agriculture. Par voie d'analogie, il y a lieu d'éliminer également la contribution sur les propriétés bâties que paient surtout les commerçants et industriels, mais à titre non professionnel (4).

L'unanimité de la doctrine tient compte de l'impôt général sur le revenu. En fait, cette contribution, « prélèvement sur les revenus globaux, ne constitue pas une charge des revenus professionnels et ne devrait pas être retenue, par suite, dans les bases de la comparaison qui nous occupe » (5).

D'un autre côté il est pratiquement « impossible de déterminer avec la moindre approximation la part pour laquelle les revenus d'une catégorie déterminée entrent dans le produit total de l'impôt, étant donné que ces revenus peuvent se répartir dans

---

(1) Allix, *Traité élémentaire de science et de législation financière*, p. 481.

(2) Augé-Laribé, *Le paysan français après la guerre*, p. 74.

(3) H. et J. Bitier, *Les problèmes actuels de l'agriculture*, 1923.

(4) Dans le même sens, P. Bodin, *op. cit.*, p. 36.

(5) P. Bodin, op. cit., p. 38.

des tranches très diverses » (1). D'après une statistique de 1922 (2), qui n'a pas été renouvelée, le rapport entre les bénéfices agricoles et le total des profits déclarés (1.8 % en moyenne) s'élève à 2.4 % entre 10.000 et 20.000 francs et tombe à 0.8 % au-dessus de 200.000 francs. Au contraire, pour les profits commerciaux, qui atteignent la moyenne de 32.3 %, le rapport se chiffre à 22.1% entre 10.000 et 20.000 francs ; il atteint 47.6 % au-dessus de 200.000 francs et 50,7 % de 500.000 francs à un million. Encore faudrait-il tenir compte de ce que les bénéfices agricoles évalués forfaitairement n'ont donné lieu à aucun rehaussement, tandis que les revenus du commerce et de l'industrie ont subi des relèvements considérables qui dépassent 2 milliards et demi à la suite du contrôle des déclarations de bénéfices de guerre. Comment tenir compte d'éléments si divers dans une comparaison rigoureuse ?

On doit encore négliger, dans les contributions directes d'Etat, la taxe sur le chiffre d'affaires avancée seulement par le commerçant et les différents impôts cédulaires, sauf bien entendu les cédules agricole et commerciale.

Parmi les taxes assimilées, la contribution sur les voitures et les chevaux frappe les véhicules et attelages de luxe d'un droit entier; l'agriculture, le commerce et l'industrie ne paient que demi-taxe. Toutes les cotisations de demi-taxe établies dans les communes de 5.000 habitants et au-dessous sont considérées à la charge de l'agriculture: elles forment 81 % du total; les autres, 19 %, grèvent le commerce et l'industrie.

Ces deux dernières professions paient encore les droits de vérification des poids et mesures, les droits de vérification des

---

(1) P. Bodin, *op. cit.*, p. 38.

(2) *Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes et taxes assimilées, op. cit.*, p. 241.

alcoomètres et des densimètres, les droits de visite des pharmacies, les droits d'inspection des fabriques et dépôts d'eaux minérales, les redevances pour la rétribution des délégués mineurs, les droits d'épreuve ou de vérification des appareils à vapeur et des récipients à gaz comprimés ou liquéfiés, les redevances pour frais de surveillance des fabriques de margarine et d'oléo-margarine, la taxe pour frais de surveillance en vue de la répression des fraudes, la redevance des mines, les frais de bourses et de chambres de commerce.

D'autres taxes assimilées sont à rejeter comme de caractère temporaire (contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, taxe exceptionnelle de guerre) ou non professionnel (taxe des biens de mainmorte, taxe sur les cercles, taxe sur les gardes-chasse).

Il en est de même des droits de mutation et de tous les impôts indirects qui ne frappent que les actes de consommation.

2. — *Impôts locaux.* — La patente incombe en entier aux commerçants et industriels. Certains assujettis du tableau D exercent, il est vrai, des professions libérales ; mais, suivant une statistique des patentes publiée en 1891 par le ministère des Finances, ils ne comptent que pour 3,12 %.

La taxe sur les chiens comprend trois catégories, suivant qu'elle s'applique aux animaux de luxe, de chasse ou de garde. L'agriculture paie les trois quarts des cotisations afférentes aux chiens de garde.

Seules les communes comptant moins de 5.000 habitants agglomérés perçoivent en fait la taxe des prestations, destinée à l'entretien des chemins. D'après le contingentement de la population, la redevance incombe pour 9/10 à l'agriculture et pour près de 1/10 au commerce.

La taxe vicinale, créée par la loi du 31 mars 1903, remplace la taxe des prestations par des centimes additionnels au principal « des quatre vieilles » dans la plupart des villes ne possédant qu'une voirie urbaine. La portion de taxe vicinale basée sur l'impôt foncier bâti ou non bâti est une charge de la propriété et non de l'exploitation. Seuls les centimes ajoutés au montant des patentes constituent des charges professionelles et sont admis dans les dépenses des commerçants.

Une loi de 1897 autorise les communes à substituer aux droits d'octroi sur les boissons hygiéniques des taxes dites de remplacement qui ne grèvent que le commerce.

Il faut encore joindre à la charge des commerçants les contributions destinées à subvenir aux dépenses des chambres de métiers et la taxe sur les grands magasins applicables en Alsace-Lorraine.

b) *Incidence* (1). — Il ne resterait plus qu'à établir les résultats numériques de la comparaison. Mais de nombreux défenseurs de l'agriculture ont soutenu que les impôts payés par les commerçants retombaient toujours sur le consommateur, tandis que les redevances agricoles demeuraient à la charge des assujettis (2).

La théorie physiocratique soutient, en effet, cette « vérité physique évidente », d'après Le Trosne, que toutes les richesses proviennent de la terre ; tous les impôts porteront donc en définitive sur les exploitants et sur les propriétaires terriens. Cette théorie intéresse beaucoup plus le capital foncier que le bénéfice agri-

---

(1) Colson, *Cours d'Economie politique*, t. V, p. 222 Béchet, *op. cit.*, p. 53.

(2) Caziot, *La vérité sur les charges fiscales de l'agriculture.* Compte rendu de la 58e session de la Société des agriculteurs de France, Paris, 1924.

cole. Elle n'a du reste qu'un intérêt historique, car la doctrine reconnaît aujourd'hui que, si la terre est seule créatrice de biens matériels, l'agriculture et l'industrie transforment pareillement des matériaux inutilisables en richesses disponibles ; toutes deux sont donc imposables au même titre.

A l'inverse de la précédente, la théorie de la diffusion prétend que le poids des impôts pèse également sur tous les individus, chaque vendeur reportant sur son acheteur la moitié de l'impôt qu'il a payé (1). Ces principes sont « très rassurants pour ceux qui aiment à s'endormir sur le commode oreiller de la conservation sociale » (2) ; mais, à leur lumière, « toute la théorie des finances semble un produit inutile de la jonglerie et de la mystification » (3). Canard, champion de ce système, n'en arrive-t-il pas à proposer un impôt unique sur le sel (4). En fait la diffusion ne peut s'appliquer qu'à l'impôt résultant d'une transaction bien équilibrée, c'est-à-dire à un cas exceptionnel.

La théorie plus scientifique de la loi de l'offre et de la demande n'intervient pas lorsqu'il y a monopole ou prix d'autorité. Mais elle joue dans la normale des cas : suivant les possibilités économiques du moment, l'impôt sera à la charge du vendeur ou de l'acheteur.

Depuis de nombreuses années, par suite de la hausse successive des prix, les commerçants et industriels se trouvent dans une situation favorisée. Suivant le phénomène bien connu, dès qu'une majoration est annoncée, le consommateur veut effectuer tous les achats que lui permettent ses disponibilités. Le vendeur restreint le débit des transactions ; il ne reprend les affaires

---

(1) Séligman, *op. cit.*, p. 220.
(2) Caillaux, *Les impôts directs en France*, 1911, p. 108.
(3) Séligman, *op. cit.*, p. 236.
(4) Canard, *Principes d'économie politique*, pp. 138 et 159.

que lorsque la majoration est entrée en vigueur, ce qui lui permet de réaliser son stock avec un bénéfice supplémentaire.

Le caractère périssable des denrées restreint le stockage effectif en matière agricole. Mais, par suite de la longueur exceptionnelle du processus cultural et de la hausse constante des cours, les dépenses engagées à un certain moment en vue d'un bénéfice déterminé se trouvent rémunérées par des prix de vente supérieurs à ceux que pouvait prévoir l'exploitant ; il en résulte pour l'agriculture des bénéfices supplémentaires sans aucun risque. Les prix, objecte-t-on, sont en fait établis par l'acheteur ou résultent de fixations administratives (1). Mais l'impérieux besoin des consommateurs les pousse à proposer des cours élevés, même en cas de taxation. Du reste les grands syndicats agricoles se chargent de faire respecter en toutes circonstances les intérêts de la culture (2).

Etant donné les circonstances économiques actuelles, les différents impôts supportés par le commerce, l'industrie et l'agriculture retombent donc également sur le consommateur.

c) *Résultats de la comparaison.* — Il n'y a plus qu'à évaluer les différents impôts que nous avons retenus pour connaître les charges fiscales des commerçants et des agriculteurs à raison de leur profession. Les dernières statistiques officielles portent sur l'exercice 1924 (3).

---

(1) Pineau, *L'impôt sur les bénéfices agricoles*, p. 110 ; *Journal Officiel*, débats, Chambre, séance du 12 juin 1925, discours de M. Duval.

(2) Notamment l'Association française des producteurs de blé qui surveille les marchés en Bourse pour restreindre au minimum le gain des intermédiaires et qui veille à l'application des cours de Paris dans les transactions locales.

(3) *Bulletin de statistique, op. cit.*, novembre 1925, p. 716. *Renseignements statistiques relatifs aux contributions directes et taxes assimilées, op. cit.*

COMMERCE ET INDUSTRIE		AGRICULTURE	
NATURE DES IMPOTS	Montant des impôts en 1924	NATURE DES IMPOTS	Montant des impôts en 1924
	FRANCS		FRANCS
Impôt cédulaire	1.599.440.450	Impôt cédulaire	43.459.151
Part de contribution sur les voitures et chevaux	3.000.000	Part de contribution sur les voitures et chevaux	18.105.000
Droits de vérification des poids et mesures	17.564.517		
Droits de vérification des alcoomètres et des densimètres	123.532		
Droits de visite des pharmacies	179.656	Part de taxe sur les chiens	6.750.000
Droits d'inspection des fabriques et dépôts d'eaux minérales	324.508		
Redevance pour la rétribution des délégués mineurs	3.603.833	Part de taxe des prestations	105.000.000
Droits de vérification des appareils à vapeur	1.830.245		
Redevance pour frais de surveillance des fabriques de magarine	217.874		
Taxe pour frais de surveillance en vue de la répression des fraudes	2.081.449		
Redevance des mines	82.834.645		
Frais de bourses et de chambres de commerce	20.825.343		
Contribution des patentes	873.010.421		
Part de taxe des prestations	11.600.000		
Part de taxe vicinale	24.658.000		
Taxe de remplacement des droits d'octroi sur les boissons hygiéniques	150.315.391		
Taxe sur les grands magasins (Alsace-Lorraine)	407.973		
Contribution spéciale pour dépenses des chambres des métiers (Alsace-Lorraine)	365.765		
TOTAL	2.792.583.602	TOTAL	173.314.151
SOIT	2.792.600.000	Soit	173.300.000

Les charges du commerce et de l'industrie ressortent donc à 2.792 millions, celles de l'agriculture à 173 millions. Il en résulte une différence de 2.619 millions, qui permet de dire que les commerçants et industriels paient, à raison de leur profession, 16 fois plus d'impôts que les agriculteurs.

On objecte que les revenus commerciaux sont quatre fois plus importants que les bénéfices agricoles et l'on ramène l'inégalité de 16 à 2.25. La meilleure façon de résoudre définitivement le problème consiste à rechercher le taux effectif d'impôt pour les deux professions.

Section II. — *Rendement proportionnel.*

Rien que pour l'impôt cédulaire, l'enquête administrative de 1917, nous l'avons vu, a permis de relever un taux effectif maximum de 0.11 % ; des résultats aussi dérisoires condamnent un système. Par ailleurs nos recherches personnelles n'ont établi, pour 1925, qu'un taux de 1 %, qui doit exprimer une moyenne susceptible d'être généralisée.

Or tous les autres assujettis sont cotisés suivant un taux réel qui descend rarement au-dessous de 3.50 % pour les salaires et de 6 % pour les bénéfices commerciaux.

Il s'ensuit une inégalité en faveur de la culture qui se chiffre à plus de 2.50 et 5 %.

Mais il faut encore se rappeler, sans qu'on puisse donner de précision sur ce point, que les bénéfices commerciaux atteignent des maxima que ne connaissent pas les profits ruraux. Suivant les règles de la progressivité, le taux effectif doit être un peu plus élevé dans un cas que dans l'autre.

Quoiqu'il en soit, pour 20.000 francs de bénéfice net, le commerçant paiera 1.644 francs, le salarié 864 francs et l'agriculteur

135 francs seulement, alors que s'il était taxé sur son revenu réel, il acquitterait 1.035 francs.

En résumé, les cultivateurs ont versé en 1925 204 francs d'impôt cédulaire par assujetti ; ce chiffre paraît faible si on le compare aux 302 francs des salariés et aux 1.029 francs des commerçants et industriels. L'étude des charges fiscales professionnelles du commerce et de l'agriculture fait ressortir une imposition globale 16 fois plus forte pour les commerçants et industriels.

Si l'on recherche le rendement proportionnel, les cultivateurs sont cotisés au taux de 1 % alors que les salariés paient 3.50 % et les commerçants et industriels 6 %.

CHAPITRE II

RÈGLES D'ASSIETTE DÉFECTUEUSES

Le faible rendement que nous avons critiqué résulte du mauvais aménagement de la cédule agricole.

Les timidités du Parlement ont abouti à des règles d'assiette incapables de productivité sérieuse. D'autre part certaines circonstances pratiques ont entraîné des dispositions d'une complexité excessive, qui ont eu leur répercussion sur le rendement de l'impôt.

Section I. — *Manque de productivité.*

On peut reprocher au système en vigueur de baser le revenu imposable sur des indices forfaitaires mal ajustés aux cours acimposable sur des indices forfaitaires mal ajustés aux cours actuels. La fixation du bénéfice net présente en outre de grandes difficultés. Enfin le mode de taxation soulève de violentes critiques.

A) — *Evaluation forfaitaire inexacte.* — 1° *Valeur locative atténuée.* — L'impôt des bénéfices agricoles est frappé par avance d'inexactitude, en raison des erreurs qui affectent l'évaluation foncière de 1908 sur laquelle il s'appuie.

Au point de vue des principes, le tarif cadastral, établi d'après la qualité des terres pour tout le territoire d'une commune, ne peut reproduire que des moyennes sans tenir compte des situations particulières. Il en est de même du classement, qui répartit

généralement toutes les parcelles en trois catégories-types : on doit donc atténuer ou forcer la plupart des valeurs réelles pour les faire rentrer dans la classe la moins éloignée.

Les principales erreurs sont d'ordre pratique. Les classificateurs, qui préparent le tarif avec le contrôleur, sont eux-mêmes assujettis à l'impôt. La défense mal comprise de leur intérêt personnel les porte à atténuer le plus largement possible l'estimation des terres de leur commune. Le contrôleur est désarmé, car il n'a guère de connaissances agricoles ; souvent du reste, il ignore la valeur économique de la localité.

Il est bien autorisé à s'appuyer sur les actes de location. Mais dans les régions de métayage, il ne trouve aucune estimation du prix de fermage.

Les actes de vente donnent en ce cas quelques renseignements, mais ils comportent fréquemment des dissimulations. Ils sont plus influencés que les baux par les convenances personnelles des parties et subissent moins largement la loi de l'offre et de la demande.

Il en résulte de graves différences d'évaluation entre les départements du Nord, qui pratiquent surtout le fermage, et ceux du Midi, adonnés au métayage. La Charente-Inférieure ne comptait, lors de l'évaluation de 1908, que 51 % de baux ; les terres labourables ressortaient à des valeurs locatives minimum et maximum de 7 et de 103 fr. à l'hectare, d'où une moyenne de 36 fr. En Ille-et-Vilaine on avait 95 % de baux et on trouvait une valeur moyenne, pour les mêmes sols, de 69 francs à l'hectare, avec un minimum de 24 francs et un maximum de 171 francs (1). L'écart ne saurait se justifier par une différence dans la qualité des terres, très sensiblement égale dans les deux départements.

La détermination des natures de culture et le classement des

(1) Rapport Dumont, *op. cit.*, pp. 148, 162, 212.

parcelles forment une nouvelle source d'inexactitude d'ordre pratique. La première opération a été conduite par le percepteur, que rien ne préparait à cette tâche et de nombreux changements dans la nature de culture se sont trouvés omis. Le concours sollicité des propriétaires n'a été que rarement obtenu dans des conditions satisfaisantes.

Quant au classement, il a été réalisé dans des conditions de « hâte déplorable » (1) qui lui retirent toute valeur.

Surtout, ces deux opérations étant effectuées à la mairie et non sur le terrain, de graves atténuations ont été commises par le contrôleur et par les classificateurs. Par contre, les classements exagérés furent presque tous rectifiés à la suite des réclamations présentées par les propriétaires. C'est pourquoi la loi du 29 mars 1914 a décidé qu'à l'avenir le travail serait accompli sur place.

Il faut signaler enfin les nombreuses divergences d'interprétation qui ont séparé les contrôleurs et surtout les différences d'appréciation dont ont fait preuve les commissions d'une commune à l'autre.

Dans ces conditions, les résultats de l'évaluation cadastrale de 1908 ne pouvaient qu'être inférieurs à la valeur réelle. Ils se sont révélés d'autant plus faibles qu'ils ont dû tenir compte de la crise économique, qui pesait sur l'agriculture depuis 1880 et qui ne devait prendre fin qu'après 1910 (2). Par suite les chiffres obtenus n'atteignent pas les résultats de l'évaluation partielle de 1789, entreprise à une époque de grande prospérité ; ils dépassent à peine les rendements de l'estimation de 1851, année moyenne, en dépit de la diminution très nette du pouvoir d'achat de la monnaie pendant la seconde moitié du XIX[e] siècle.

---

(1) P. Bodin, *op. cit.*, p. 20.

(2) La crise affectait particulièrement les vignobles, Perségol, *op. cit.*, p. 162.

La valeur locative totale ne ressort qu'à 2.056.942.814 francs en 1908 contre 1.824.186.249 francs en 1851 et 2.645.505.565 francs en 1879. La valeur moyenne à l'hectare est de 41 francs en 1908 contre 38 francs en 1851 et 53 francs en 1879 ; le revenu à l'hectare s'élève successivement à 66,32 et 62 francs pour l'Ille-et-Vilaine (1).

Les circonstances économiques d'après-guerre ont enlevé toute signification au résultat de l'évaluation de 1908. Les valeurs locatives réelles ont augmenté, comme tout ce qui est objet de transaction, proportionnellement à la dévalorisation de notre devise. La modernisation du matériel et des méthodes, la diminution des importations de blé, le développement des exportations de primeurs ont accru notablement les profits de la culture française ; il en est résulté dans nos campagnes une prospérité certaine et durable. L'évaluation de 1925 tenta de réajuster les valeurs locatives aux profits ruraux actuels ; elle a complètement échoué dans son entreprise. Elle n'a d'ailleurs pas tenu compte des modifications nombreuses survenues dans les natures de culture (défrichements, plantations de vignes, reboisements, etc.).

2° *Coefficients insuffisants.* — S'appliquant à des valeurs locatives inexactes, les coefficients aggravent les inégalités en les multipliant. Par exemple, bien que les vignes de la Charente donnent un meilleur rendement que celles de l'Hérault, elles ne sont évaluées que 70 francs l'hectare; les vignes de l'Hérault, payant 105 francs, supportent une surestimation de 35 francs, qui se trouve portée à 105 francs par hectare, si l'on fait jouer le coefficient approprié (coefficient 3).

Pour une évaluation déterminée, les coefficients actuels, varia-

(1) Rapport Dumont, *op. cit.*, pp. 294 à 306.

bles par année, par région et par nature de culture, entendent tenir compte de tous les éléments d'imposition. Ils manquent cependant de souplesse, car ils n'opèrent aucune discrimination entre la grande culture, qui supporte des frais considérables, la moyenne entreprise, dont le rendement réel est plus élevé, et la petite culture qui rapporte peu, le manque de capitaux empêchant l'achat de matériel et d'engrais.

Du reste le bénéfice agricole varie d'une localité à l'autre, d'après les facilités d'écoulement (proximité d'une grande ville, communications rapides, etc.) ; il faut encore signaler les monopoles de fait qui s'attachent aux crus renommés, aux élevages célèbres et qui permettent d'établir des prix de vente très au-dessus du coût de production. Bien plus le profit rural est une question d'espèce ; à conditions économiques égales, il sera plus élevé dans une ferme gérée par un cultivateur intelligent et actif, qui saura amender ses terres, sélectionner son bétail et qui réussira à traiter ses achats et ses ventes au meilleur cours.

Le coefficient régional est d'ailleurs fort mal déterminé en pratique (1). La moitié de la commission est juge et partie ; elle préconise les plus faibles des coefficients proposés par les offices départementaux, qui sont uniquement formés d'agriculteurs. Faute de connaissances techniques, les représentants du Trésor suivent les suggestions des délégués ruraux et l'on aboutit à des indices exagérément atténués.

3° *Forfait minoré.* — Etabli d'après une valeur locative atténuée et des coefficients insuffisants, le forfait ne peut donner une expression sincère de la réalité.

Le rapport Donon (2) fixe la production végétale et animale de

(1) Le rapport Dumont du 16 avril 1920, prévoyait déjà ce fâcheux résultat. *Journal Officiel*, débats, Chambre, 17 avril 1920, p. 1.027.

(2) Voir p. 87.

la France à 60 milliards par an et le bénéfice net agricole à 6 milliards. Le pourcentage adopté paraît faible d'après les renseignements d'ensemble fournis par les statistiques officielles et l'on peut porter le profit réel à 9 milliards. Dans ce total la grande et la moyenne cultures, pratiquement seules imposables, comptent pour une part égale aux 3/5 (1), soit 5.400 millions. Leur revenu taxable ressort par ailleurs à 3.600 millions. Le rapport du bénéfice réel au bénéfice forfaitaire s'élève donc à 233 %, d'où une insuffisance du forfait de beaucoup plus du double.

Les enquêtes que nous avons menées en Ille-et-Vilaine confirment ces résultats. Les cinq fermes types réalisent 101.095 francs de profit réel et sont taxées sur un revenu de 37.890 francs. Le bénéfice net représente donc 267 % de l'évaluation forfaitaire.

On peut affirmer que le forfait exige un rehaussement moyen de 200 à 250 %.

B) — *Bénéfice réel.* — L'imposition d'après le bénéfice réel ne tient compte des situations particulières que dans l'intérêt de l'exploitant.

La loi du 31 juillet 1917 exige, il est vrai, de sérieuses garanties, mais l'instruction du 30 mars 1918 se contente d'approximations. Heureusement pour le Trésor, le Conseil d'Etat interprète restrictivement la loi de 1917 et rejette tous les pourvois qui ne s'appuient pas sur des justifications très complètes (arrêt du 31 juillet 1925 et arrêts du 18 décembre 1925) (2).

C) — *Calcul de l'impôt.* — 1° *Taxations.* — Les abattements et le taux de l'impôt varient suivant la nature des profits taxables. Le législateur considère le bénéfice agricole comme un gain du travail. En fait, il s'agit d'un revenu mixte dans lequel le capital

(1) Enquête agricole de 1892.

(2) Dupont, *op. cit.*, 1926, pp. 163 à 165.

joue un grand rôle. Dès 1907, M. Merle insistait à la tribune de la Chambre sur l'importance du matériel d'exploitation (1). En 1922 M. Zolla évaluait à 11 milliards, valeur d'avant-guerre, le montant des capitaux investis dans les entreprises agricoles (2) ; le chiffre atteint actuellement un minimum de 60 milliards, car, à la diminution du pouvoir d'achat de notre monnaie, s'est joint le développement considérable du machinisme agricole. Ces 60 milliards représentent 3 milliards et demi de revenu ; le bénéfice total des exploitations étant de 9 milliards (3), le travail ne compte donc que pour 5 milliards et demi.

Le profit rural est bien un revenu mixte. Il ne faut cependant pas assimiler les revenus agricoles aux gains de l'industrie et du commerce, en raison de leur moindre importance, de la prépondérance de l'élément travail et des aléas plus nombreux.

Le taux qui ne dépasse pas 7.20 % pourrait être relevé à plus de 8 %. Mais la base de 9.60, qui frappe en principe les revenus mixtes, ne saurait être appliquée en cette matière.

L'abattement de 2.500 francs accordé aux exploitants est beaucoup trop élevé. M. P. Bodin le déclare irréductible par comparaison avec la déduction de 7.000 francs concédée aux traitements et salaires (4). En fait l'abattement en matière agricole porte sur un bénéfice forfaitaire de deux fois et demi inférieur à la réalité (5) ; l'estimation en valeur actuelle atteint donc 6.250 fr. De même les limites de déduction s'élèvent en fait de 4.000 et 8.000 francs à 10.000 et 20.00 francs. Par ailleurs l'agriculteur vit en grande partie sur son fonds: il se nourrit presqu'exclusive-

---

(1) *Journal Officiel*, débats, Chambre, séance du 4 juillet 1907, p. 1.673.

(2) Zolla, *L'agriculture et l'impôt*, *op. cit.*, p. 381.

(3-5) Voir p. 122.

(4) P. Bodin, *op. cit.*, p. 46.

ment de ses récoltes et des produits de son élevage. Au contraire le salarié doit acheter au prix marchand tous les objets dont il a besoin.

Dans le système actuel les gros agriculteurs sont seuls fortement taxés. Les exploitants moyens profitent au contraire d'une exemption regrettable qu'il faut supprimer en élargissant la base d'imposition (1).

Dans ce but M. Zolla veut réduire les abattements à 250 ou 300 francs; M. Girault demande leur suppression complète (2). Ces projets sont « contraires à l'idée même de justice fiscale qu'ils veulent défendre » (3). Il n'y a d'ailleurs aucun intérêt à asseoir un grand nombre de cotes infimes; on n'aboutit qu'à surcharger l'administration sans profit sérieux pour le Trésor (4).

Il n'en reste pas moins que l'extension excessive des abattements frappe la cédule agricole d'un manque de productivité certain.

2° *Réductions pour charges de famille.* — Ces réductions sont d'autant plus exagérées qu'à la campagne, loin d'être une charge pour ses parents, un enfant de moins de 21 ans constitue un élément de richesse appréciable; non seulement il remplace un salarié, mais il travaille mieux, car il s'intéresse au succès de l'entreprise et il coûte moins cher, n'étant le plus souvent rémunéré qu'en nature. L'équité commande d'abaisser l'âge d'exonération partielle de 21 à 18 ans; cette réforme a été réalisée en Allemagne par la loi du 10 août 1925.

---

(1) L'enquête de 1892 établit que les petites entreprises représentent 25 % de la superficie totale et les moyennes, 29 %, soit ensemble 54 %; la grande culture ressort à 46 %.

(2) Girault, *Economiste français*, 20 mai 1922, p. 612.

(3) Allix, *op. cit.*, p. 448.

(4) Truchy, *Revue d'économie politique*, 1901, p. 489.

Section II. — *Complexité excessive.*

Le défaut de rendement résulte aussi de l'excessive complexité du système fiscal actuel (1).

A). — *Textes législatifs abondants et confus.* — Le législateur cherche sa voie dans une matière encore neuve et très délicate : c'est ainsi que la question du métayage n'a pu être réglée qu'en 1925, après cinq ans d'essais infructueux. D'autre part la diminution incessante du pouvoir d'achat de notre monnaie oblige le Parlement à des révisions incessantes du droit fiscal pour réajuster les bases d'imposition aux valeurs actuelles.

Il en résulte un ensemble de textes abondants et confus. La loi du 30 juin 1923 a été modifiée le 22 mars 1924 ; de nouvelles dispositions sont intervenues le 13 juillet 1925 et cette dernière loi ne s'appliquera sans doute plus à partir de 1927. L'administration qui a un délai de six ans pour établir et reviser les impositions, se trouve fréquemment retardée dans la recherche des omissions et des insuffisances par la diversité des textes qu'elle doit appliquer aux différents exercices.

La loi renferme du reste de nombreuses contradictions. Par exemple, l'article 4 de la loi du 13 juillet 1925 impose les exploitants à partir de 2.500 francs de bénéfice forfaitaire ; mais l'article 3 n'oblige les assujettis à produire de déclaration qu'à partir de 2.500 francs de revenu cadastral, soit environ 4.800 francs de bénéfice forfaitaire. Les contribuables possédant de 2.500 francs à 4.800 francs de revenu forfaitaire sont donc exceptionnellement dispensés de déclaration, sans qu'aucun motif puisse justifier cette mesure, qui fausse le principe même de la loi et impose à l'administration des recherches longues et peu productives.

Une codification s'impose. La loi de budget du 29 avril 1926 en a d'ailleurs édicté le principe dans son article 8.

---

(1) Girault, *Economiste français*, 4 février 1922.

B) — *Difficultés de déclaration.* — La déclaration qui incombe à l'exploitant donne lieu à d'extrêmes complications. Le cultivateur doit se rendre à la mairie pour consulter les documents cadastraux. Même avec l'aide du secrétaire de mairie ou d'un expert, il lui sera très difficile de reconstituer la consistance de sa ferme, car le plan cadastral, établi vers 1830 en moyenne, n'est pas à jour des chemins nouveaux, des voies ferrées, des partages ou réunions de parcelles. D'un autre côté les matrices n'indiquent pas toutes les mutations : il est fréquent de trouver des propriétés encore inscrites au nom de personnes décédées depuis longtemps. S'il parvient à regrouper les terres de son exploitation, le contribuable devra en outre ranger les parcelles par nature de culture. Dérangement, difficultés d'investigation et gros travail matériel, rien n'est épargné aux assujettis pour les inciter à ne pas remplir leurs obligations fiscales.

Le contrôleur doit bien effectuer des vérifications. Mais d'après l'instruction même du 30 mars 1918, article 77, il n'a que la « notoriété publique » comme principal guide dans la recherche des exploitants imposables. Les contribuables découverts, il devrait recommencer toutes les opérations effectuées par l'assujetti; d'où une perte de temps considérable, bien souvent sans résultats appréciables pour le Trésor.

Ces complications, comparables à celles qui ont accompagné l'évaluation foncière de 1908, ont pour résultat de restreindre le nombre des redevables et par suite le montant de l'impôt.

CHAPITRE III

MOTIFS DES INSUFFISANCES CONSTATÉES

L'immunité fiscale dont le législateur a favorisé l'agriculture se rattache à plusieurs motifs.

A) — *Raisons politiques.*— La première raison est d'ordre politique (1). Les ruraux constituent une forte fraction de la population active. Leurs parlementaires peuvent former, à la Chambre des députés et surtout au Sénat, une majorité qui exigera un régime de faveur pour la culture. Les paysans voient du reste dans l'exemption dont ils bénéficient, non pas un privilège exorbitant, mais, entre autres indemnités, une « juste compensation à l'âpreté de la vie rurale qu'ils comparent amèrement aux félicités urbaines ». (2)

B) — *Raisons économiques.* — Des raisons économiques militent d'ailleurs en faveur d'une taxation modérée de l'agriculture. Le métier des champs est fort pénible; les gains qu'on en retire résultent d'un dur labeur et méritent d'autant plus de ménagements que l'industrie agricole forme la base même de l'économie nationale.

D'autre part les aléas de la culture sont beaucoup plus grands que ceux du commerce et de l'industrie. Une période trop prolongée de pluie ou de soleil, un violent orage, une chute de grêle, une

(1) Girault, *op. cit.*, t. II, p. 110.

(2) Béchet, *op. cit.*, p. 104 ; Halévy, *Visite aux paysans du Centre.*

épizootie foudroyante peuvent ruiner un exploitant en quelques jours. Le caractère périssable des denrées oblige parfois à vendre à perte, quoique le développement des entrepôts et frigorifiques ait largement atténué ce risque.

Le dépeuplement des campagnes entraîne une crise de main-d'œuvre exceptionnelle (1). Surtout dans le Midi, les ouvriers agricoles, les petits patrons et même les fils de gros exploitants abandonnent peu à peu la terre pour la vie moins rémunératrice, mais plus facile et plus attrayante du chef-lieu voisin. Le gouvernement a dû intervenir et organiser une véritable colonisation intérieure en faisant appel à la main-d'œuvre italienne, polonaise et tchéco-slovaque.

On s'est efforcé de remplacer les ouvriers manquants par un développement de la culture mécanique. L'importance de la mise de fonds a fait échouer la motoculture dans les petits domaines. Du reste la terre ne s'accommode pas toujours des méthodes modernes de production intensive, comme le prouve la faillite retentissante de grosses sociétés d'exploitation fondées vers 1918 dans la plaine du Forez, dans les régions libérées et en Afrique du Nord pour appliquer à l'agriculture les derniers perfectionnements du machinisme industriel et les principes essentiels de la taylorisation (2).

Pendant la guerre de 1914, la taxation du blé a empêché les cultivateurs de réaliser tous les profits que leur auraient permis les cours du marché mondial ; ce manque à gagner dont a profité

---

(1) Recensement du 6 mars 1921 : *Journal Officiel*, 30 décembre 1921, p. 14. 234; *Economiste français*, 7 janvier 1922; Labat, *L'âme paysanne*, 1921, p. 120.

(2) Cazıot, *La vérité sur la richesse agricole, Journée Industrielle*, 17-21 juillet 1923.

toute l'économie nationale s'élève à plus de 3 milliards (1). Mais il ne faut pas oublier que pendant la même période, les commerçants et industriels ont été cotisés pour plus de 17 milliards à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre (2).

Des interdictions de sortie et des taxations existent bien encore actuellement sur le blé, le bétail, etc., mais ce régime de restrictions n'est pas spécial à l'agriculture. Il est du reste compensé par la suppression de toute concurrence étrangère sur le marché national et les règles de l'incidence en adoucissent beaucoup la portée.

Enfin, peut-on ajouter, les sommes que les exploitants ne versent pas au fisc sont employées à l'achat de terre, de matériel, d'engrais qui contribuent à l'amélioration des fermes et à l'augmentation du rendement par hectare. La prospérité des campagnes consolide le capital effectif de la France. C'est grâce aux profits culturaux que notre devise a présenté tant de résistance sur le marché des valeurs; c'est sans doute grâce à eux qu'elle parviendra à se revaloriser.

Faut-il donc conclure à l'exonération des classes rurales par souci de protéger « notre première industrie nationale » ? Assurément non. Depuis 1918 la prospérité agricole éclate de toutes parts ; la crise de 1921, dont on a tant parlé, fut beaucoup moins grave que la crise commerciale et industrielle de 1920. Il est donc juste de demander aux profits ruraux, comme aux autres revenus, une contribution équitable aux charges de plus en plus lourdes du Trésor.

---

(1) De Vogüe, *Comptes rendus des séances de l'Académie d'agriculture*, t. vii, p. 840 ; Zolla, *Journal des Débats*, 31 mars 1920 ; *L'agriculture et l'impôt*, *op. cit.*, p. 391 ; Nigay, *La taxation française du blé*, 1921.

(2) *Renseignements statistiques*, *op. cit.*, 1924, p. 263.

QUATRIÈME PARTIE

PROJETS DE RÉFORME

La faiblesse du rendement et l'insuffisance des règles d'assiette nécessitent une réforme immédiate de l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Certains théoriciens, comme M. Girault, proposent de remplacer la contribution actuelle par une quotité d'impôt foncier mise à la charge de l'exploitant (1). C'est le régime appliqué aux métayers en Italie. Ce système très simple répète les erreurs de l'évaluation de 1908 ; il suppose de plus, entre le bénéfice agricole et la valeur locative, un rapport invariable qui n'existe pas en pratique.

La plupart des auteurs se contentent de demander une révision complète des évaluations cadastrales et une majoration des coefficients, complétée par des diminutions d'abattements. L'expérience de 1925 a montré que le bouleversement économique actuel rend impossible une révision sérieuse des évaluations. Il ne suffit pas non plus de majorer les coefficients; cette mesure n'aboutira qu'à aggraver les défauts de la valeur locative, si on la maintient comme base de taxation. La diminution des abattements s'impose, mais cette mesure ne forme que l'accessoire d'un système fiscal complet.

Tous ces projets présentent du reste peu d'intérêt si on les compare aux régimes très originaux élaborés par la Chambre des députés et par le Sénat.

(1) Girault, *Economiste français*, 3 juin 1922, p. 677.

CHAPITRE PREMIER

SYSTÈMES DE LA CHAMBRE DES DÉPUTÉS ET DU SÉNAT

Section I. — *Système de la Chambre des députés.*

A) — *Exposé.* — La législation de la Chambre se caractérise, en matière d'impôt sur les revenus, par une tendance marquée à la taxation du bénéfice net.

Une exception a bien été faite en 1917 pour la cédule agricole ; mais le retour au régime commun a été marqué dès 1919 par l'imposition du revenu réel en cas d'insuffisance de l'évaluation forfaitaire. L'échec complet de cette mesure n'a pas empêché en 1920 l'application aux profits ruraux d'un système de coefficients jusque là réservé aux bénéfices commerciaux et industriels. La loi du 13 juillet 1925 accentua l'évolution : comme pour les autres contributions cédulaires, la base de l'impôt sur les revenus agricoles fut reportée à l'exercice qui précède l'année d'imposition et les exploitants se virent astreints à une déclaration détaillée.

Pour parachever son œuvre, la Chambre a voté le 11 février 1926 le principe nouveau de la taxation des entreprises rurales d'après leur bénéfice net effectif (1).

---

(1) *Journal Officiel*, annexes, Chambre, séance du 28 décembre 1925, n° 2.316, proposition de loi Dumesnil ; séance du 21 janvier 1926, n° 2.458, premier rapport Lamoureux ; séance du 1er mars 1926, n° 2.680, deuxième rapport Lamoureux. *Journal Officiel*, débats, Chambre, séances des 10 et 11 février et du 5 mars 1926.

1°) *Moyennes et petites exploitations.* — Toutefois les difficultés de contrôle et surtout l'absence complète d'écritures ont obligé la Chambre à se contenter du revenu net moyen à l'hectare pour les moyennes et les petites exploitations. Une commission cantonale, assistée du contrôleur des contributions directes, fixe chaque année « pour le canton et s'il y a lieu par commune, le revenu net moyen à l'hectare par nature de culture et par classe ». Les recettes s'évaluent d'après le cours moyen des récoltes ou, s'il s'agit de pays d'élevage, d'après le bénéfice moyen par tête de bétail. Les dépenses comprennent les frais de culture, les salaires de l'exploitant et de sa famille.

En cas de désaccord entre les membres de la commission cantonale, le différend est porté devant une commission départementale composée des directeurs des régies financières et de représentants de l'agriculture. De toute façon, le revenu net moyen à l'hectare ne peut excéder de plus de 80 % la valeur locative cadastrale de 1912.

Le contrôleur évalue le bénéfice imposable en appliquant la moyenne déterminée par les commissions aux contenances que lui indique une déclaration de l'exploitant.

Pour calculer le montant de la contribution, on range le revenu taxable dans la tranche de bénéfices qui l'englobe et on applique le chiffre d'impôt afférent à cette tranche. Les gains compris entre 0 et 3.500 francs sont exemptés.

2°) *Grandes exploitations.* — Les grosses entreprises sont taxées d'après leur revenu réel, tel qu'il résulte de la tenue d'une comptabilité régulière (1). La fraction de bénéfices inférieure à 50.000 francs paie la même somme d'impôt que les revenus cor-

(1) Cette mesure était proposée depuis plusieurs années par quelques auteurs. Voir notamment P. Bodin, *op. cit.*,, p. 50.

respondants des exploitations moyennes. La fraction supérieure à 50.000 francs est frappée au taux de 8 % nets.

B). — *Critique* (1). — Le système de la Chambre réalise le maximum d'équité. Mais il se heurte à des difficultés insurmontables d'application pratique.

Même pour les exploitations dépassant 50.000 francs de bénéfices, il est impossible, nous l'avons vu (2), de déterminer le revenu réel effectif. Ce n'est pas un texte de loi qui parviendra à modifier les habitudes séculaires des cultivateurs et qui obtiendra la tenue d'écritures rigoureuses. La comptabilité agricole n'a du reste aucun caractère scientifique : on ne peut pas établir de bilan; la pratique des transactions au comptant, sans factures ni quittances, empêche toutes justifications et ouvre la porte à la fraude; et surtout les consommations intérieures échappent à toute évaluation sérieuse.

Les résultats de l'article 17, alinéa 2 de la loi du 31 juillet 1917, consacrent d'ailleurs par avance la faillite du système de la Chambre. Les cultivateurs qui se croient surimposés par le forfait ne peuvent jamais établir de façon suffisamment précise le montant de leur bénéfice réel, bien que l'administration se contente de renseignements très approximatifs. Comment escompter des résultats plus satisfaisants quand les indications que l'on demandera aux exploitants deviendront moins sommaires et auront pour objet, non plus de justifier un dégrèvement, mais d'asseoir une imposition ?

Un système analogue fonctionne en Italie, en Allemagne, en Autriche et au Japon. Il donne lieu à des fraudes éhontées. Bien que la pratique de la comptabilité soit courante dans ces différents pays, le fisc a dû renoncer à tout contrôle effectif. Pratique-

(1) *Bulletin de la Société des agriculteurs de France*, mars 1926.
(2) Voir p. 41.

ment il s'en tient à des taxations arbitraires, basées sur quelques signes extérieurs plus ou moins déterminés. Dans ces conditions il semble bien préférable de conserver le principe de l'évaluation forfaitaire qui donne un guide légal à l'administration.

C'est un peu ce qu'a décidé la Chambre pour les entreprises de peu d'importance. Mais le système des moyennes que l'on a adopté soulève encore plus de critiques que le régime applicable aux grandes exploitations.

La commission cantonale répète et aggrave les erreurs que l'on a tant reprochées à la fameuse commission des coefficients. Formé surtout d'agriculteurs, ce nouvel organe sera en fait juge et partie. De crainte d'erreurs préjudiciables à la culture, il déterminera le revenu net moyen à l'hectare d'après les enquêtes communales les plus modérées et ces enquêtes, effectuées en dehors de tout contrôle de l'administration, donneront des chiffres dérisoires et arbitraires.

La commission départementale ne peut statuer qu'en cas de différend entre les membres de l'office cantonal. D'ailleurs elle est limitée par un rehaussement maximum de 80 % de la valeur locative cadastrale, alors que nos enquêtes ont pu établir un rapport de 300 % (1).

L'établissement du bénéfice imposable se trouve surtout faussé par la déduction des salaires de l'exploitant et de sa femme quand elle partage la direction des travaux. Cette disposition, qui résulte de l'amendement Renaud Jean (2), contredit toutes les règles de fiscalité en vigueur. Elle a pour effet abusif de réduire d'environ 10.000 à 12.000 francs chaque produit taxable.

La déclaration étant maintenue, les erreurs cadastrales

---

(1) Voir p. 141.

(2) *Journal Officiel*, débats, Chambre, 2e séance du 10 février 1926, discours de M. Renaud Jean, p. 649.

de nature de culture et de classement se reproduiront aussi choquantes et l'assujetti se heurtera encore à l'impossibilité matérielle de reconstituer la consistance de son exploitation. Quant au contrôleur toute vérification sérieuse lui restera pratiquement interdite.

Par ailleurs, les critiques de fond adressées plus haut à toutes les moyennes trouvent évidemment leur place en cette matière, tant pour l'assiette de l'impôt que pour le calcul de la cotisation, qui se fait par tranches de revenu et non par taxation directe.

Section II. — *Système du Sénat.*

A) — *Exposé.* — Pour éviter les erreurs résultant de la recherche du revenu net, le Sénat s'en tient à une estimation forfaitaire et assied l'impôt sur la valeur locative réelle à l'hectare par nature de culture et par classe (1).

Quelle que soit l'importance des entreprises, les évaluations sont effectuées chaque année à l'aide des actes de location par une commission cantonale présidée par le juge de paix. En cas de désaccord de cet organe avec le contrôleur, on saisit une commission départementale formée de hauts fonctionnaires et de délégués agricoles; les débats sont dirigés par le président du tribunal civil.

Le bénéfice agricole est considéré comme égal à la valeur locative réelle. Le contrôleur établit les cotisations en appliquant la moyenne par hectare aux contenances déclarées. Le cultivateur surimposé peut demander la taxation de son revenu net qu'il établit par tous les modes de preuve légalement admis.

Le montant de l'impôt est fixé par tranches de bénéfices, avec

(1) *Journal Officiel,* annexes, Sénat, séance du 22 février 1926, n° 84, rapport Chéron. *Journal Officiel,* débats, Sénat, séance du 27 février 1926, discours de M. Donon.

exonération jusqu'à 2.500 francs. Au-dessus de 50.000 francs on applique un taux fixe de 8 %.

B). — *Critique.* — Ce système a le grand avantage de n'envisager que la valeur locative réelle, de supprimer les coefficients actuels et de permettre la révision des natures de culture.

Toutefois on maintient les inconvénients des moyennes arbitraires, ainsi que les erreurs de classement.

Le travail de mise à jour des valeurs locatives se signale par sa longueur et ses difficultés. Chaque année il faudrait reconstituer un tarif par commune, ventiler les baux, discuter avec chaque commission communale, puis avec les commissions cantonales et parfois avec la commission départementale. La revision foncière de 1924 qui a échoué par suite de sa complexité était cependant beaucoup plus simple que le régime proposé.

Le bénéfice agricole n'est pas égal à la valeur locative réelle. Nous avons établi dans nos enquêtes qu'il en était le triple ou le quadruple (1). La ferme type de Rennes donne 21.000 francs de bénéfice et sa valeur locative actuelle est de 5.000 francs. Le rapport varie d'ailleurs avec les années, les régions et la nature de culture, d'où la nécessité de maintenir le principe des coefficients.

L'assujetti éprouvera toujours la difficulté d'une déclaration détaillée, sans que le contrôleur puisse effectuer de vérification sérieuse.

Enfin, la taxation du revenu réel au cas de surimposition par le forfait ne s'entoure pas des garanties désirables et d'ailleurs qu'entendre au juste par les « modes de preuve légalement admis » ?

Le système du Sénat est basé sur un principe acceptable, mais il présente de graves insuffisances qui le font rejeter au même titre que le régime proposé par la Chambre des députés.

---

(1) Voir pp. 93 à 97.

CHAPITRE II

SYSTÈME PROPOSÉ

En dépit de leurs insuffisances, les systèmes préconisés par la Chambre et par le Sénat présentent d'heureuses dispositions dont on peut tenir compte dans l'établissement d'un nouveau régime fiscal. Il convient notamment de serrer d'aussi près que possible le bénéfice réel tout en maintenant le principe d'une évaluation forfaitaire basée sur le cours actuel des actes de location. Des commissions locales doivent participer à l'assiette de l'impôt pour éviter toute injustice. Le principe des coefficients semble également nécessaire. Mais la déclaration de l'exploitant ne sera maintenue qu'avec de larges modifications; il en sera de même des modes de taxation (abattements, taux de l'impôt, réductions pour charges de famille, etc...)

Section I. — *Mode d'établissement.*

A). — *Valeur locative par exploitation.* — 1° *Principe.* — L'article 3 de la loi du 31 décembre 1907 décidait que les évaluations des propriétés foncières non bâties seraient « effectuées dans chaque commune en tenant compte des exploitations distinctes »; l'estimation devait donc être établie séparément pour chaque entreprise. Mais, le cadastre reposant sur la division parcellaire du territoire, l'instruction ministérielle du 31 décembre

1908 prescrivit une évaluation par parcelle, qui entraîna les erreurs du tarif moyen et du classement.

L'impôt cédulaire nécessitant moins de précisions que la contribution foncière (1), la recherche de la valeur locative de chaque parcelle devient inutile et l'on peut se contenter de l'estimation d'ensemble prévue par la loi de 1907. On obtient ainsi, non plus une moyenne, toujours inexacte, mais une valeur qui reflète la physionomie de chaque domaine, avec ses avantages et ses inconvénients.

Le régime d'évaluation par entreprise s'applique d'ailleurs depuis le 15 juillet 1880 à l'estimation des immeubles commerciaux et industriels qui sert de base à la contribution des patentes. La loi du 8 août 1885 a adopté les mêmes règles pour l'assiette de la contribution foncière des propriétés bâties.

Partant de ces principes, nous proposons comme élément d'imposition agricole la valeur locative actuelle et totale par exploitation.

Pour toutes les entreprises imposables, l'évaluation est effectuée soit d'après le prix du bail en cours, s'il est normal, soit par voie de comparaison, soit enfin par estimation directe.

Le bail normal est l'acte de location qui résulte du libre jeu de la loi de l'offre et de la demande. Pratiquement, il est basé sur le cours moyen des fermages dans la région.

Pour les propriétés en gestion directe, on procède par comparaison avec les fermes analogues.

A défaut d'acte de location, on utilise les contrats de vente. On applique à la valeur vénale le taux de placement régional en immeubles.

Les bâtiments ruraux, destinés à loger les bestiaux ou à serrer

---

(1) La contribution foncière repose sur la parcelle cadastrale et non sur le revenu global.

les récoltes, sont actuellement exonérés de tout impôt foncier bâti et non bâti (lois du 3 frimaire an VII, article 85, et du 29 mars 1914, article 3). La valeur pour laquelle ils entrent dans le prix de location d'une propriété se déduit du montant du prix de fermage; on retient donc seulement pour les évaluations foncières, la fraction de loyer afférente aux immeubles non bâtis. Par suite les bâtiments ruraux ne rentrent pas dans le calcul de l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Or ces constructions représentent un capital très élevé. Suivant leur situation, leur installation et leur état d'entretien, elles permettent au cultivateur de vendre plus facilement ses produits ou de diminuer ses frais généraux (1). Elles forment donc un élément de bénéfice qui ne doit pas être négligé (2).

2°) *Application.* — a) *Déclaration.* — Pour faciliter l'application de ces principes, il convient de faire participer le contribuable à l'établissement des bases d'imposition.

Les propriétaires indiquent les exploitations qu'ils afferment, ainsi que les noms et adresses de leurs fermiers et métayers. Les exploitants déclarent la désignation de la propriété qu'ils occupent; ils mentionnent, par nature de culture, la contenance et la situation de leurs parcelles. D'autre part ils font connaître le montant exact de leur loyer total. S'ils ont plusieurs baux, ils produisent une déclaration pour chacun d'eux.

Ces formalités ne se renouvellent qu'en cas de modification.

On réduit ainsi au minimum les dérangements et les formalités imposés aux contribuables. Les déclarations demandées n'exigent aucune recherche sur le cadastre et ne présentent pas de difficultés pratiques.

---

(1) Girault, *op. cit.*, p. 59.

(2) *Recherches relatives à la rentabilité de l'agriculture en Suisse, op. cit.*, p. 100.

b) *Commissions d'évaluation.* — La valeur locative des exploitations imposables est établie dans chaque commune par une commission qui comprend le maire et quatre cultivateurs, dont deux propriétaires et deux locataires, assistés par le contrôleur des contributions directes.

La composition de cet organe garantit son impartialité. Il statue sur des données certaines, les actes de location; aucun arbitraire n'est donc à craindre.

Du reste, pour augmenter les garanties données aux contribuables, on peut publier la liste des assujettis et des valeurs locatives.

Les estimations sont examinées par le directeur des contributions directes. En cas de désaccord on saisit une commission départementale, analogue à celle qui fonctionne pour les évaluations foncières depuis la loi du 29 mars 1914 (article 9), modifiée par l'article 30 de la loi du 13 juillet 1925.

Les résultats définitifs sont communiqués aux exploitants. La commission qui a fixé la valeur locative statue sur les éléments contestés. D'ailleurs, les estimations étant individuelles, l'accord entre les intéressés, la commission et l'administration se réalisera facilement en règle générale.

c) *Révision périodique.* — Une évaluation annuelle de la valeur locative n'est pas indispensable. On peut se contenter d'une révision triennale, organisée par roulement, de façon à estimer annuellement le tiers de chaque département.

B) — *Coefficients.* — Il importe de conserver des coefficients pour rapprocher l'évaluation forfaitaire du bénéfice réel.

La comptabilité de Grignon, étudiée au titre II de la seconde partie, accuse un produit net de 1.200 francs à l'hectare pour une valeur locative réelle qui peut être évaluée à 400 francs. Nos enquêtes d'Ille-et-Vilaine font ressortir pour les cinq exploita-

tions-types un bénéfice net de 101.095 franis pour 26.100 franis de loyers. Le rapport du revenu réel à la valeur locative actuelle serait donc d'au moins 300 %.

Comme cette proportion peut varier d'après les régions et surtout les années, une commission éclairée établira annuellement, à l'aide d'enquêtes près des intéressés, un coefficient par district agricole pour enregistrer toutes les variations dont ne peuvent tenir compte les baux les plus récents.

L'application des coefficients à la valeur locative réelle donne le revenu imposable de chaque exploitation.

C)— *Bénéfice réel.*— Lorsqu'un cultivateur prouvera qu'il n'a pas atteint le profit supposé par le forfait, il sera taxé sur son revenu réel. Des justifications pourront être demandées par le contrôleur comme sous le régime actuel.

Mais le dégrèvement ne sera accordé que dans le cas où le bénéfice réel sera inférieur aux 7/10 de l'évaluation forfaitaire. Il convient d'établir une compensation entre les pertes possibles du contribuable et la diminution de recettes que le forfait peut occasionner à l'Etat dans les années exceptionnellement favorables.

Les bénéfices assujettis, les personnes imposables, les lieu et base d'imposition continuent d'être régis par les lois existantes.

Section II. — *Calcul de l'impôt.*

Il est équitable et nécessaire de maintenir les abattements. Toutefois le principe doit s'appliquer avec modération de façon à ne pas nuire à la productivité de l'impôt.

Pour un agriculteur vivant sur son exploitation, on peut évaluer le minimum indispensable à 4.000 francs. Une exonération des deux tiers sera prévue pour tous les exploitants qui réalisent

de 4.000 à 6.000 francs de bénéfices; l'atténuation sera d'un tiers de 6.000 à 8.000 francs.

Les profits ruraux constituent des revenus mixtes. Mais, la part du travail étant prépondérante, on ne leur appliquera qu'un taux de 8 %.

Le principe des réductions pour charges de famille est maintenu. Mais il ne s'applique qu'aux enfants de moins de 18 ans, aux ascendants et aux infirmes.

Section III. — *Rendement et justification.*

Le rendement qui résulterait de l'application de ce procédé serait très supérieur à celui que donne actuellement la cédule des bénéfices agricoles. Pour les fermes qui ont fait l'objet des enquêtes effectuées en Ille-et-Vilaine, l'impôt brut calculé sur le profit réel au taux de 1925 (7,20 %) ressort à 5.540 francs, alors que les sommes dues forfaitairement n'atteignent que 1.023 fr. Si on généralise ces résultats, le montant de l'impôt prévu au budget de 1926 passe de 80 à 350 ou 400 millions. En tenant compte des plus-values que donnent l'accroissement du nombre des assujettis et l'augmentation de taux que nous avons envisagés on peut arriver à un total de 450 millions.

Ce résultat,déjà important par lui-même,aura sa répercussion sur l'impôt général sur le revenu et entraîne à ce titre une plus-value qui peut être chiffrée à 400 millions.

Le système que nous proposons présente certes des inconvénients. On peut craindre des erreurs d'évaluation. L'exploitant qui supporte un loyer trop lourd sera en fait surimposé par rapport au cultivateur qui paie un prix normal. Ces défauts ne peuvent être évités.

Il nous semble toutefois que le régime préconisé présente les

qualités essentielles de simplicité et de productivité que nous avons vainement cherchées dans les systèmes étudiés.

Il s'inspire d'ailleurs du projet Caillaux voté le 31 décembre 1907 (1) et des lois des 15 juillet 1880 sur les patentes et 8 août 1885 sur les propriétés bâties; ces textes ont donné pleine satisfaction dès leur mise en vigueur, bien qu'ils s'appliquent à des matières plus complexes que les bénéfices agricoles.

(1) Caillaux, *Les impôts directs en France*, 1911, tome I.

CONCLUSION

Le système actuel d'impôt sur les bénéfices agricoles ne satisfait personne. L'administration s'est toujours plainte des mécomptes perpétuels que lui causait cette cédule qui intéresse pourtant une des branches les plus florissantes de notre industrie nationale. Les autres contribuables et surtout les commerçants ont énergiquement protesté, au nom de l'égalité fiscale, contre l'exemption de fait dont profitaient les classes rurales.

De leur côté, les agriculteurs demandent le retrait des formalités complexes que leur impose la loi du 13 juillet 1925.

Une réforme législative s'impose donc d'urgence. Tout d'abord le Parlement doit se départir des timidités dont il a toujours fait preuve en cette matière; la prospérité agricole est suffisamment certaine et profonde pour qu'il n'ait pas à redouter la répercussion fâcheuse sur l'économie rurale d'une cotisation justement proportionnée aux revenus des exploitations.

Par ailleurs il faut adapter le nouvel impôt cédulaire aux habitudes des campagnes. Il est donc à souhaiter que la Chambre et le Sénat s'entendent sur un mode forfaitaire, réellement productif, comme celui qui résulterait sans doute de l'évaluation directe par exploitation, de la valeur locative actuelle.

C'est le seul moyen d'obtenir de l'agriculture une participation large et sincère aux charges du Trésor et de constituer à la France un gage décisif de succès dans la bataille économique de demain.

Vu : *Le Président de la thèse,*

J. Thélohan.

Vu : *Le Doyen,*

Chauveau

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Rennes,

L. Gérard-Varet.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES PRINCIPAUX

ALLIX. — *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française,* 4e édition, Rousseau, 1921.

ARTAUD. — *Finances et bon sens,* Payot, 1922.

BÉCHET. — *Des charges fiscales comparées de l'Agriculture, du Commerce et de l'Industrie en France.* Thèse Paris, 1924.

BESSON. — *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu.* Dalloz, 1922.

BOCQUET. — *L'impôt sur le revenu cédulaire et général.* Tenin, 1921.

Ch. BODIN. — *Principes de science économique.* Tenin, 1926.

P. BODIN. — *Les nouveaux impôts ont-ils fait faillite ?* Plon, 1922.

P. BODIN. — *Les projets de réforme fiscale.* Dunod, 1922.

BORET. — *La bataille économique de demain.* Payot, 1917.

BORET. — *Pour et par la terre.* Payot, 1921.

BOURCERET. — *L'imposition des bénéfices agricoles.* Thèse Paris, 1905.

CAILLAUX. — *Les impôts en France,* tome I, 2e édition. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1911.

CHAVENEAU. — *Comment payer les impôts nouveaux.* Hachette, 1921.

DESSART. — *Traité de l'impôt foncier.* Paris, 1903.

GÉNITEAU. — *Etude comparative des charges fiscales du commerce et de l'agriculture.* Thèse Poitiers, 1922.

GERMAIN-MARTIN. — *La situation financière de la France de 1914 à 1924.* Cours de Droit, 1925.

GIRAULT. — *Manuel de législation financière,* 2 vol.. Tenin, 1924 et 1925.

GIRAULT. — *La politique fiscale de la France après la guerre.* Tenin, 1916.

GROS. — *L'impôt sur le revenu; essai d'économie financière.* Tenin, 1907.

H. ET J. HITIER. — *Les problèmes actuels de l'agriculture.* Payot 1923.

LAFFORGUE. — *De l'imposition cédulaire des bénéfices industriels, commerciaux et agricoles.* Thèse Bordeaux, 1923.

LAZEANO. — *La nouvelle réforme fiscale en Roumanie.* Thèse Paris, 1921.

LEBAIL. — *L'agriculture dans un département français, le Finistère.* Thèse Paris, 1924.

LEMERCIER DE JAUVELLE. — *Répertoire général des Contributions directes,* 4e édition. Paris, 1903.

LOMET. — *L'évaluation des propriétés non bâties.* Thèse Paris, 1914.,

MARET. — *L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole dans le système fiscal français.* Thèse Lille 1922.

MARION. — *Les impôts directs sous l'ancien régime,* Cornély, 1910.

MICHEL. — *Le régime fiscal de l'Allemagne contemporaine.* Thèse Lyon, 1923.

PERSÉGOL. — *L'impôt sur les bénéfices agricoles.* Thèse Paris, 1919.

PINEAU. — *L'impôt sur les bénéfices agricoles.* Thèse Poitiers, 1923.

PLATTIAU. — *L'impôt sur les revenus de l'exploitation agricole.* Thèse Caen, 1911.

PRIEUR et CHAVENEAU. — *Code des impôts sur les revenus.* Rivière, 1923.

RAVIART. — *Les impôts sur les revenus.* Rousseau, 1921.

SÉLIGMAN. — *Théorie de la répercussion et de l'incidence de l'impôt,* traduction Louis Suret, Giard et Brière, 1910.

STOURM. — *Les finances de l'ancien régime et de la Révolution.* Guillaumin, 1885.

TRUCHY. — *Cours d'économie politique.* Tenin, 1919 et 1921.

PÉRIODIQUES

ALGOUD. — *L'impôt sur le revenu au Japon. Revue de science et de législation financière,* 1er trimestre 1926.

ALLIX. — *L'inquisition fiscale. Revue politique et parlementaire,* 10 juillet 1922.

BAUDIN. — *Chronique financière. Information,* 1923-1926.

BORET. — *Bulletin de la Société nationale d'encouragement à l'agriculture,* 1923-1926.

CAZIOT. — *Les bénéfices agricoles et les charges fiscales de l'agriculture. Comptes rendus du XIe Congrès international d'agriculture,* Paris, 1922.

Caziot. — *La vérité sur les charges fiscales de l'agriculture. Comptes* 17-21 juillet 1923.

Caziot. — *La vérité sur les charges fiscales de l'agriculture. Comptes rendus de la 58e session de la Société des Agriculteurs de France* Paris, 1924.

Caziot. — *Comment se pose la question des impôts sur les bénéfices agricoles. Journée Industrielle,* 2 février 1926.

Dupont. — *Bulletin des Contributions directes et du cadastre,* 1918-1926.

De Fels. — *Une solution du problème financier. Revue de Paris,* 1er novembre 1921.

Fleurant-Agricola. — *Action agricole, organe du Syndicat agricole de la région de Paris,* 1923-1926.

Gautier. — *Bulletin de la Confédération nationale des Associations agricoles,* 1923-1926.

Girault. — *L'imposition des bénéfices agricoles. Economiste français,* 20 mai et 3 juin 1922.

Girault. — *Le temps perdu dans les administrations financières. Economiste français,* 4 février 1922.

Guyot. — *Les nouveaux impôts. Journal des Economistes,* mai 1920.

H. Hitier. — *Comptes rendus des séances de l'Académie d'Agriculture* 1920-1926.

H. et J. Hitier. — *Chronique agricole. Expansion économique,* mai 1923.

Jèze. — *Revue de science et de législation financières,* 1920-1925.

Lecouturier. — *Chronique financière. Information,* 1923-1926.

R.-G. Lévy. — *Discours prononcé au XIVe Congrès de la Confédération des groupes commerciaux et industriels de France. Réveil Economique,* 26 novembre 1921.

Mamelet. — *Nos impôts directs et l'après-guerre. Revue politique et parlementaire,* 10 juin 1919.

Secrétariat des Paysans Suisses. — *Recherches relatives à la rentabilité de l'agriculture pendant l'exercice* 1923-1924 ; *rapport au département fédéral de l'économie publique.* Berne, 1926.

Truchy. — *Le système des impôts directs d'Etat en France. Revue d'économie politique,* t. xiv, p. 948, t. xv, p. 346.

De Vogüe. — *L'agriculture et les impôts. Courrier de Saône-et-Loire,* 11 janvier 1922.

De Vogüe. — *Bulletin de la Société des Agriculteurs de France,* 1923-1926.

De Vogüe. — *Bulletin de l'Union centrale des syndicats des agriculteurs de France,* 1923-1926.

Zolla. — *Revue politique et parlementaire,* 10 novembre 1919, 10 mai 1921, 10 mars 1922. *Economiste français,* 20 mai 1922.

PUBLICATIONS OFFICIELLES

Journal Officiel : Lois et décrets, débats parlementaires, documents parlementaires. — Textes, rapports, discussion et vote des lois des 31 décembre 1907, 29 mars et 15 juillet 1914, 31 juillet 1917, 12 août 1919, 20 juin 1920, 16 juillet 1921, 31 mars et 30 juin 1923, 22 mars 1924, 13 juillet 1925, 4 et 29 avril 1926.

Recueil officiel des lois et réglements relatifs aux Contributions directes. Imprimerie Nationale. — Instructions ministérielles des 31 décembre 1908 et 30 mars 1918. — Circulaires de la Direction générale des Contributions directes : n° 1.345 du 28 août 1920, n° 1.353 du 14 février 1921, n° 1.361 du 30 juin 1921, n° 1.366 du 15 novembre 1921, n° 1.442 du 31 juillet 1924, n° 1.448 du 29 août 1925. — Décisions du Conseil d'Etat, 1918-1926.

Renseignements statistiques relatifs aux Contributions directes et taxes assimilées, 35e année. Imprimerie Nationale, 1925.

Bulletin de statistique et de législation comparée, 1920-1925. Imprimerie Nationale.

Barèmes de la Direction générale des contributions directes, 1926. Imprimerie Nationale.

Evaluation de 1908 *des propriétés non bâties : rapport de M. Charles Dumont, ministre des Finances, sur l'ensemble des opérations,* 3 novembre 1913. Imprimerie Nationale.

Statistiques agricoles annuelles de 1892 *et* 1924 ; *enquêtes decennales de* 1882 *et* 1892. Imprimerie Nationale, 1882, 1897 et 1926.

Institut international d'agriculture. — Annuaire international de statistique agricole, 1924-1925. Rome 1925.

TABLE DES MATIÈRES

Pages

INTRODUCTION 5

PREMIÈRE PARTIE

NOTIONS GÉNÉRALES

CHAPITRE PREMIER. — **Historique.**

SECTION I. — *L'ancien régime* 12

SECTION II. — *La Révolution française* 16

SECTION III. — *Du XIXe siècle à la loi du 31 juillet 1917* 20

A) Vieilles contributions 20

B) Projets d'impôts sur les bénéfices agricoles 21

1°) Principe 21

2°) Applications 22

a) De 1848 à 1883 22

b) De 1883 à 1907 22

c) De 1907 à 1917 26

CHAPITRE II. — **Législations étrangères.**

A) Grande-Bretagne 29

B) Belgique et Roumanie 30

C) Italie 31

D) Allemagne 32

E) Autriche 33

Pages

F) Japon 33
G) Pays-Bas 34
H) Grèce, Espagne, Tunisie 34
I) Russie 35

CHAPITRE III. — **Définition.**

A) Conceptions erronées 36
1°) « Economies » 36
2°) Rente foncière 36
B) Définition proposée 38

CHAPITRE IV. — **Modes de taxation.**

SECTION I. — *La déclaration contrôlée* 41
SECTION II. — *La taxation administrative* 43
A) Revenu net 43
B) Présomptions 44
1°) Signes extérieurs 44
2°) Capital d'exploitation 45
3°) Valeur locative 47

DEUXIÈME PARTIE

SYSTÈME LÉGISLATIF ACTUEL

TITRE PREMIER. — Règles d'assiette

CHAPITRE PREMIER. — **Bénéfices assujettis à l'impôt.**

SECTION I. — *Principe* 53
A) Bénéfices visés 53
1°) Culture 53
2°) Elevage 53

Pages

B) Bénéfices écartés 54

Sect.on II. — *Cas d'application* 55

A) Bénéfices résultant de la transformation des produits agricoles 56

1°) Caractère agricole 56

2°) Caractère industriel 57

3°) Caractère commercial 58

B) Revenus des propriétés boisées 59

C) Terrains d'agrément et à bâtir 59

1°) Terrains d'agrément 59

2°) Terrains à bâtir 60

CHAPITRE II. — **Personnes imposables. Lieu et base d'imposition.**

A) Personnes imposables 62

B) Lieu d'imposition 64

C) Base d'imposition 64

CHAPITRE III. — **Mode d'établissement de l'impôt.**

Section I. — *Evaluation forfaitaire* 66

A) Déclaration du contribuable 67

B) Etablissement de la valeur locative et du rapport légal 69

1° Valeur locative cadastrale 69

2° Rapport légal 73

C) Détermination des coefficients 73

Section II. — *Evaluation du bénéfice réel* 77

A) Protection du contribuable 77

B) Protection du Trésor 78

CHAPITRE IV. — **Calcul de l'impôt.**

A) Taxation 80

B) Réductions pour charges de famille 82

TITRE II. — Rendement

CHAPITRE PREMIER. — **Résultats globaux.**

Pages

A) Exposé 86
B) Conséquences pratiques 87

CHAPITRE II. — **Rendement proportionnel.**

A) Enquête de 1917 90
B) Détermination indirecte du taux effectif de l'impôt 91

TROISIÈME PARTIE

- - ÉTUDE CRITIQUE - -

CHAPITRE PREMIER. — **Rendement insuffisant.**

Section I — *Résultats globaux* 102

A) Produit total considéré en lui-même 102
B) Comparaison avec le rendement des autres impôts cédulaires 104
1°) Comparaison d'ensemble 104
2°) Charges fiscales comparées du commerce et de l'agriculture 106
a) Discrimination des impôts à comparer 107
1) Impôts d'Etat 107
2) Impôts locaux 110
b) Incidence 111
c) Résultats de la comparaison 113

Section II. — *Rendement proportionnel* 115

CHAPITRE II. — **Règles d'assiette défectueuses.**

Pages

SECTION I. — *Manque de productivité* 117
A) Evaluation forfaitaire inexacte 117
1°) Valeur locative atténuée 117
2°) Coefficients insuffisants 120
3°) Forfait minoré 121
B) Bénéfice réel 122
C) Calcul de l'impôt 122
1°) Taxation 122
2°) Réductions pour charges de famille 124
SECTION II. — *Complexité excessive* 125
A) Textes législatifs abondants et confus 125
B) Difficultés de déclaration 126

CHAPITRE III. — **Motifs des insuffisances constatées.**

A) Raison politique 127
B) Raisons économiques 127

QUATRIÈME PARTIE

PROJETS DE RÉFORME

CHAPITRE PREMIER. — **Systèmes de la Chambre des députés et du Sénat.**

SECTION I. — *Système de la Chambre des députés* 132
A) Exposé 132
1°) Moyennes et petites exploitations 133
2°) Grandes exploitations 133
B) Critique 134
SECTION II. — *Système du Sénat* 136
A) Exposé 136
B) Critique 137

CHAPITRE II. — **Système proposé.**

Pages

SECTION I. — *Mode d'établissement* 138
A) Valeur locative par exploitation 138
1°) Principe 138
2°) Application 140
a) Déclaration 140
b) Commissions d'évaluation 141
c) Révision périodique 141
B) Coefficients 141
C) Bénéfice réel, etc 142
SECTION II. — *Calcul de l'impôt* 142
SECTION III. — *Rendement et justification* 143

CONCLUSION 145

BIBLIOGRAPHIE 147

ERRATA

Lire :

Page 9, ligne 15 : par nature de *culture et par classe, de l'évaluation d'une commission cantonale* (2).
— 13, renvoi (2) : *p. 18, note, p. 20, note,...*
— 25, ligne 16 : *fermier...*
— 34, — 6 : *d'œufs de vers à soie...*
— 38, — 16 : *Chambre anglaise des Communes...*
— 38, — 25 : *et de produits, des consommations...*
— 48, — 21 : les *profits* ruraux...
— 72, — 16 : *par* la suite.
— 77, — 5 : qui *l'ont* fait admettre...
— 78, — 8 : par *l'instruction...*
— 87, — 18 : on *peut* rechercher...
— 91, — 1 : *plusieurs* centaines...
— 91, — 21 : pour *des exploitations...*
— 92, — 1 : les *procédés...*
— 92, — 9 : à *l'année* 1925...
— 98, 5e colonne : *par* rapport...
— 101, renvoi (2) : la question *des...*
— 106, — (1) : *industriels, commerciaux,* et...
— 106, — (2) : V. *p. 8.*
— 108, — (3) : H. et J. HITIER.
— 112, ligne 22 : hausse *constante...*
— 115, — 8 : *16 à 4. Il y a là une exagération manifeste.*
— 117, — 12 : supprimée.
— 119, — 24 : *de 1889...*
— 121, renvoi (2) : V. *p. 99.*
— 127, § A — : *Raison politique.*
— 128, renvoi (1) : *pp. 14, 234...*
— 129, ligne 12 : *de terres...*
— 142, — 1 : 101.095 *francs* pour 26.100 *francs...*
— 143, — 22 : *entraînera...*
— 148, — 27 : *financières...*
— 149, — 1 : La vérité sur *la richesse agricole. Journée Industrielle,* 17-21 juillet 1923.

IMPRIMERIE G. VATAR
7, Rue des Francs-Bourgeois, 7
RENNES